

FUNCIÓN CERTIFICANTE DEL REVISOR FISCAL

Diana González



AREANDINA

Fundación Universitaria del Área Andina

MIEMBRO DE LA RED

ILUMNO

Función Certificante del Revisor Fiscal
Diana González
Bogotá D.C.

Fundación Universitaria del Área Andina. 2018

Catalogación en la fuente Fundación Universitaria del Área Andina (Bogotá).

Función Certificante del Revisor Fiscal

© Fundación Universitaria del Área Andina. Bogotá, septiembre de 2018
© Diana González

ISBN (impreso): **978-958-5462-69-4**

Fundación Universitaria del Área Andina
Calle 70 No. 12-55, Bogotá, Colombia
Tel: +57 (1) 7424218 Ext. 1231
Correo electrónico: publicaciones@areandina.edu.co

Director editorial: Eduardo Mora Bejarano
Coordinador editorial: Camilo Andrés Cuéllar Mejía
Corrección de estilo y diagramación: Dirección Nacional de Operaciones Virtuales
Conversión de módulos virtuales: Katherine Medina

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra y su tratamiento o transmisión por cualquier medio o método sin autorización escrita de la Fundación Universitaria del Área Andina y sus autores.

BANDERA INSTITUCIONAL

Pablo Oliveros Marmolejo †
Gustavo Eastman Vélez

Miembros Fundadores

Diego Molano Vega
Presidente del Consejo Superior y Asamblea General

José Leonardo Valencia Molano
Rector Nacional
Representante Legal

Martha Patricia Castellanos Saavedra
Vicerrectora Nacional Académica

Jorge Andrés Rubio Peña
Vicerrector Nacional de Crecimiento y Desarrollo

Tatiana Guzmán Granados
Vicerrectora Nacional de Experiencia Areandina

Edgar Orlando Cote Rojas
Rector – Seccional Pereira

Gelca Patricia Gutiérrez Barranco
Rectora – Sede Valledupar

María Angélica Pacheco Chica
Secretaria General

Eduardo Mora Bejarano
Director Nacional de Investigación

Camilo Andrés Cuéllar Mejía
Subdirector Nacional de Publicaciones

FUNCIÓN CERTIFICANTE DEL REVISOR FISCAL

Diana González



AREANDINA

Fundación Universitaria del Área Andina

MIEMBRO DE LA RED

ILUMNO

EJE 1

Introducción	7
Desarrollo Temático	8
Bibliografía	33

EJE 2

Introducción	36
Desarrollo Temático	37
Bibliografía	58

EJE 3

Introducción	60
Desarrollo Temático	61
Bibliografía	92

EJE 4

Introducción	95
Desarrollo Temático	96
Bibliografía	115

FUNCIÓN CERTIFICANTE DEL REVISOR FISCAL

Diana González

EJE 1

Conceptualicemos



Función certificante del revisor fiscal



Aunque la función certificante del revisor fiscal se ubica en un extenso contexto, para la comprensión oportuna del tema, podemos delimitarla por una parte a través de las funciones de la propia investidura del cargo como revisor fiscal y, por otra, por el impacto a nivel social respecto a su responsabilidad como garante de fe pública.



Figura 1.
Fuente: shutterstock/237828910

Para analizar el citado contexto, se hace necesaria la identificación y caracterización del entorno del revisor fiscal en Colombia, soportada de sus funciones y la pertinencia de las mismas; ubicando de manera posterior la función certificante de su cargo en el contexto colombiano y como esta última permite la construcción de una opinión profesional objetiva e idónea que garantice las buenas prácticas de los entes económicos y el cumplimiento de sus deberes con el estado colombiano y terceros interesados en su actividad económica.

Vida institucional de la revisoría fiscal

Para iniciar este apartado, se hace necesaria la remisión a Pronunciamiento No. 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública del 10 de agosto de 1998 que define la revisoría fiscal como:

”

... un órgano de fiscalización al que, en interés de la comunidad, bajo la dirección y responsabilidad del revisor fiscal, y con sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, le corresponde dictaminar los estados financieros, revisar y evaluar sistemáticamente sus componentes, así como los elementos que integran el control interno (p. 5).

Definición que sin perder vigencia refleja el resultado de una importante evolución de esta figura que, aunque legalmente fue concebida de manera plena hacia la década de los setenta, sus antecedentes se remontan a la segunda mitad del siglo XIX; etapa que presentaba un contexto particular en el país, enmarcado en el progresivo pero acelerado crecimiento demográfico, explotación del campo y sector agrícola como pilar de la economía del país, entre muchas otras variables, situación suscitada por una sórdida crisis económica registrada en la década de 1920.



Figura 2.
Fuente: shutterstock/144747217

Misión Kemmerer

En el citado estadio de la economía colombiana, se produjo un movimiento disruptivo dado por la voluntad gubernamental de transformación de la economía apoyado por el crecimiento del sector comercial y, por supuesto, del sector financiero como ente apalancador de las iniciativas empresariales populares, con la identificación de nuevas necesidades asociadas a un sistema estructurado que debía garantizar la fluidez de las operaciones y el desarrollo industrial y de mercado.



Lectura recomendada

Con el ánimo de complementar el contexto colombiano anteriormente citado se sugiere consultar las páginas 13 y 61 a 66 correspondiente a los *Los ciclos económicos de Colombia*, lectura complementaria.

Los ciclos económicos de Colombia

Carlos Esteban Posada

Para atender de manera asertiva la situación planteada y sobre el año 1923, el presidente de la República de Colombia **Pedro Nel Ospina** decidió acudir a un grupo de expertos que incluía economistas, administradores y contadores públicos entre otros; es importante resaltar que la figura de contador público no existía hasta la fecha en Colombia.



Pedro Nel Ospina

Presidente de la República en el período 1922-1926, nacido en Bogotá, el 18 de septiembre de 1858, muerto en Medellín, el 1 de julio de 1927.

Este equipo interdisciplinario tenía como principal objetivo analizar la situación del país y proponer una estructura financiera y administrativa y tal como lo mencionó el profesor Kemmerer, quien inspiró la conocida Misión Kemmerer:



La Misión debe tener un carácter únicamente consultivo, y carece en absoluto de poder para comprometer al gobierno en la decisión de asunto alguno; nuestra responsabilidad terminará, a mi modo de ver, al dar al gobierno el mejor consejo que nos sea posible sobre todos aquellos asuntos que él someta a nuestra consideración (Kemmerer, 1923, s. p.)



Lectura recomendada

Con el ánimo de complementar el contexto de la Misión Kemmerer se sugiere consultar el artículo *Misiones económicas internacionales en Colombia 1930-1960* como lectura complementaria.

Misiones económicas internacionales en Colombia

Decsi Arévalo Hernández

Como resultado de la Misión Kemmerer, y después de analizar sus recomendaciones, el Gobierno colombiano a través de sus facultades legislativa y ejecutiva decidió crear el **Banco de la República**, la Superintendencia Bancaria y la Contraloría General entre otras entidades públicas, con el ánimo de establecer un ambiente de control, inspección y estructura organizacional; además de la aprobación de 8 de 10 proyectos de ley propuestos finalizada la misión y que abordaba temas de vital importancia como formación del presupuesto nacional y administración y recaudo de rentas nacionales.



Banco de la República:

El Banco de la República es un órgano del Estado de naturaleza única, con autonomía administrativa, patrimonial y técnica, que ejerce las funciones de banca central. Según la Constitución, el principal objetivo de la política monetaria es preservar la capacidad adquisitiva de la moneda, en coordinación con la política económica general, entendida como aquella que propende por estabilizar el producto y el empleo en sus niveles sostenibles de largo plazo. En ejercicio de esta función adopta las medidas de política que considere necesarias para regular la liquidez de la economía y facilitar el normal funcionamiento del sistema de pagos, velando por la estabilidad del valor de la moneda.

Las funciones especiales asignadas al Banco comprenden la de regular la moneda, los cambios internacionales y el crédito, emitir la moneda legal colombiana, administrar las reservas internacionales, ser prestamista y banquero de los establecimientos de crédito y servir como agente fiscal del Gobierno. Como parte de sus funciones, el Banco también contribuye a la generación de conocimiento y a la actividad cultural del país.



¡Importante!

La Misión Kemmerer no solo trajo consigo la recomendación respecto a la óptima estructura institucional del Estado, sino que estructuró la revisión documental y diagnóstica en su visita utilizando procedimientos y técnicas de auditoría y fiscalización, términos hasta ahora desconocidos o mínimamente estudiados en Colombia y es en esta importante etapa en la cual surgió el concepto de control previo en Colombia que “estudia y aprueba el gasto con anterioridad a su ejecución y lo ejerce la Contraloría al refrendar los giros que libran con cargo al presupuesto los respectivos ordenadores” (Moreno, 2006, p. 191). Concepto que podría consolidarse como uno de los pilares de la profesionalización de la contaduría pública en el país y la institucionalización de la revisoría fiscal desde la perspectiva de control público.



Figura 3.
Fuente: shutterstock/552445588

Ahora bien, la necesidad de control público ejercido al interior del gobierno nacional, inspiró posteriormente el concepto de control privado, cuyo radar de acción debía ser enfocado hacia las grandes empresas con una participación representativa en la consolidación del Producto Interno Bruto (PIB) y con al ánimo de atender este objetivo, el foco de acción se fijó de manera inicial en el sector financiero a través de la Superintendencia Bancaria, entidad que fue creada mediante el artículo 19 de la Ley 45 de 1923, con esta ley “... se organizaron las distintas especialidades de la industria bancaria, estimulando la creación de secciones de ahorro y de secciones fiduciarias, y se estableció el campo de acción de cada una de dichas actividades, definiendo los principios de su funcionamiento” (Superfinanciera, 2017, p. 1).



PIB

Es el total de bienes y servicios producidos en un país durante un período de tiempo determinado. Incluye la producción generada por nacionales residentes en el país y por extranjeros residentes en el país, y excluye la producción de nacionales residentes en el exterior (República, 2017)

El antecedente de inspección como función inherente de la Superintendencia Bancaria en su época de creación, evidenció una latente necesidad de control sistemático de las operaciones del sector vigilado y no es para menos teniendo en cuenta que la Ley 45 de 1923 reza en su artículo 41:

”

El superintendente deberá exigir a todos los establecimientos bancarios a que sea aplicable la presente Ley, inclusive el Banco de la República, que le presenten informes respecto de su situación, de tiempo en tiempo, en las fechas que determine y en la forma y con el contenido que él mismo prescriba.

Norma que implicaba la presentación periódica de informes, y cuyo campo de publicación debía ser de carácter masivo y público con al ánimo de garantizar la transparencia en las operaciones bancarias, situación que reflejaba el interés tácito del Estado respecto a las operaciones celebradas al interior de las entidades sujetas de vigilancia y control de esta superintendencia y su relación con terceros.

Bajo la citada perspectiva, la Superintendencia Bancaria se consolidó como un ente de fiscalización y control de alta reputación y respeto, garante del buen funcionamiento del sector bancario; sin embargo, este sector no podría gozar de un esquema de fiscalización y control sin el otorgamiento de una columna vertebral que marcara su horizonte y consolidara el desarrollo del país; motivo por el cual y de manera paralela se concibió la creación del Banco de la República que mediante la Ley 25 de 1923 surgió como el Banco Central con funciones asociadas a la emisión, giro, depósito y descuento a nivel nacional, con-

firiendo de manera exclusiva “la facultad de emitir la moneda legal colombiana, se le autorizó para actuar como prestamista de última instancia, administrar las reservas internacionales del país, y actuar como banquero del Gobierno.” (Banrepública, 2017) y como lo establece el artículo 4º de la citada ley, la constitución del mismo se dio bajo un esquema de participación mixta con la emisión de acciones divididas en cuatro clases: A, B, C y D, las cuales podían ser compradas por el gobierno nacional, bancos nacionales, bancos extranjeros con funcionamiento en Colombia y público en general.



Lectura recomendada

Con el ánimo de profundizar respecto a los conceptos y exposición de motivos de la Ley 45 de 1923, se recomienda la lectura de Exposición de motivos Ley 45 de 1923.

Exposición de motivos Ley 45 de 1923

Superintendencia financiera de Colombia

Banco de la República

La Ley 25 de 1923, además de consolidar la creación del Banco de la República, realizó una importante y necesaria conexión con la Ley 45 del mismo año, situación que se evidencia en el artículo 28:

”

El Banco estará obligado a dar al Superintendente Bancario los informes que este exija, y a someterse al examen de dicho funcionario, en forma que el mismo solicite, en armonía con lo establecido en las leyes. Estará sujeto el banco al pago de los honorarios del examen establecidos en las leyes, sobre las mismas bases en que deben hacerlo los demás bancos que ejecuten operaciones comerciales.

Así las cosas, la operación del Banco de la República en armonía con la Superintendencia Bancaria y los múltiples informes que se cruzaban entre estas instituciones, y otras agremiadas del mismo sector, vislumbraron un ambiente de control incipiente de exposición al público general garantizando la transparencia en el desarrollo de sus funciones.



Instrucción

Con el ánimo de comprender el contexto del Banco de la República y las entidades adscritas al mismo se recomienda la revisión de la actividad de aprendizaje diseñada para tal fin. Ésta se encuentra disponible en la página principal del eje 1.

Bolsa de Bogotá



Figura 4.

Fuente: shutterstock/201983842

Ahora bien, como lo mencionamos anteriormente, el control propuesto en la nueva estructura organizacional resultado de la Misión Kemmerer no solo incluía al sector público, sino que buscaba un amplio espectro de acción bajo un modelo deductivo iniciando desde un esquema general e impactando la minucia o la particularidad y este esquema general incluía la fiscalización, vigilancia y control de aquellas sociedades comerciales protagonistas en la economía del país.

En esta línea conceptual, dos nuevos elementos ingresan al modelo de control del estado: uno correspondiente a la creación de la Bolsa de Bogotá como socio innato de la capitalización y expansión de las empresas en una economía emergente y floreciente luego de la crisis y otro asociado al componente de control estatal para sociedades anónimas participantes o no en el **mercado bursátil**.



Mercado Bursátil

Bursátil proviene del latín bursa que significa 'bolsa'. El mercado bursátil, por lo tanto, es un tipo particular de mercado, el cual está relacionado con las operaciones o transacciones que se realizan en las diferentes bolsas alrededor del mundo. En este mercado, dependiendo de la bolsa en cuestión, se realizan intercambios de productos o activos de naturaleza similar, por ejemplo, en las bolsas de valores se realizan operaciones con títulos valores como lo son las acciones, los bonos, los títulos de deuda pública, entre otros, pero también existen bolsas especializadas en otro tipo de productos o activos.

El contexto de la época referida permite la exploración de la creación de la Bolsa de Bogotá en 1929, año en el cual la introducción de componentes financieros como acciones y otros títulos de inversión dio cabida a entes regulatorios respecto a la emisión y colocación de acciones en un mercado que garantiza las buenas prácticas mercantiles; fue así como:

”

... la primera rueda de la Bolsa de Bogotá se realizó el 2 de abril de 1929 a las 3:00 p. m. en un local en la carrera octava -muy cerca de la actual sede de la institución- que fue el primero de los cuatro domicilios que tuvo la entidad en sus 73 años de existencia. A la inauguración asistieron, además del superintendente bancario, el gerente del Banco de la República, Julio Caro, los gerentes de los bancos comerciales extranjeros, la casi totalidad de los presidentes de las sociedades anónimas y todos los corredores de bolsa (Argáez, 2002, s. p.).

Superintendencia de Sociedades



Figura 5.
Fuente: shutterstock/255409576

Por su parte, y de manera casi paralela a través de la Ley 58 de 1931 se consolidaba la Superintendencia de Sociedades Anónimas; “esta Ley consagró el control subjetivo formal, según el cual los sujetos pasivos de la vigilancia oficial se determinaban por la forma jurídica que asumían” (Supersociedades, 2012) y el control subjetivo formal mencionado en su momento por la Superintendencia de Sociedades Anónimas enmarcaban aquellas prácticas tendientes a mantener un orden lógico social, el cual respetaba los derechos individuales

y colectivos generando un impacto positivo en el actuar especialmente de personas jurídicas sujetas a la vigilancia y control dicha entidad, controlando sus prácticas en dimensiones macro y microeconómicas; sin embargo, y a pesar de los buenos oficios del gobierno nacional y múltiples situaciones coyunturales que se presentaron en aquella época, es solo hasta el año 1939 que inicia la operación de esta entidad.



¡Datos!

En el año 1940 la Superintendencia de Sociedades Anónimas ya ejercía control sobre 795 compañías (Giraldo, 2004); hacia el año 1950 se limitó su alcance a empresas anónimas no vigiladas por la Superintendencia Bancaria; y, de manera posterior en 1967 “se estableció la vigilancia de las personas jurídicas de cualquier naturaleza, en cuyo capital participará inversión extranjera, con excepción de las sometidas al control de la Superintendencia Bancaria”. (Supersociedades, 2012) situación que amplió su campo de acción tendiente a la especialización en las **sociedades mercantiles** en general supeditada por la naturaleza de su capital que podía ser nacional o extranjero.



Sociedad mercantil

La sociedad mercantil se puede definir como aquella que existe bajo una denominación o razón social, conformada por el acuerdo de voluntades de un grupo de personas llamadas socios, que bajo un mismo objetivo y capitales buscan un fin común de carácter económico con propósito de lucro. Recuperado de: <https://definicionlegal.blogspot.com.co/2013/02/concepto-de-sociedad-mercantil.html>

Es importante mencionar que tanto la Bolsa de Bogotá como la Superintendencia de Sociedades Anónimas coincidieron en un estadio clave de la economía colombiana, en la cual la demanda interna aumentó exponencialmente, motivando el diseño de garantías gubernamentales para el desarrollo industrial y con el antecedente de la Misión Kemmerer múltiples capitales internacionales fijaron los ojos en Colombia como posible aliado comercial, dinamizando el desarrollo económico del país y poniendo a prueba la institucionalidad y función de aquellas entidades públicas encargadas de la vigilancia y control de las transacciones y operaciones comerciales de la ciudadanía; sin embargo, este panorama tan optimista trajo consigo incertidumbre y especulación abriendo un sombrío horizonte para aquellos pequeños inversionistas y comerciantes que no encontraban cabida en un mercado manejado principalmente por sociedades anónimas y con un volumen patrimonial importante.

En este punto, en el cual se visualiza la ruptura de la armonía económica, nace el concepto de control social formal, el cual incluye a los sujetos como protagonistas activos o pasivos del modelo de control prescrito por el gobierno nacional y que abarca “el discurso de los poderes (gubernamentales, económicos, mediáticos, religiosos) debe ser contrastado (controlado) con el discurso de los saberes (éticos, normativos) cuya articulación y textura abierta los democratiza y corrige” (Prieto, 1996, p. 19).

Con esta premisa, el sujeto se convierte en accionar del control generando un híbrido en cada una de las variables necesarias para que el control social formal sea efectivo tanto para las instituciones estatales como para los terceros involucrados.

El esquema planteado anteriormente, puede resultar mezquino en la medida que se la atribuye al revisor fiscal una potencial responsabilidad con componentes no figurativos como son la ética y la moral; sin embargo, la misma Ley 58 de 1931 con la creación de la Superintendencia de Sociedades Anónima, menciona de manera taxativa la figura del revisor fiscal y en el artículo 26 cita:

”

El contador o revisor fiscal de la sociedad no podrá en ningún caso tener acciones en esta, ni estar ligado, dentro de cuarto grado civil de consanguinidad, o segundo de afinidad, con el gerente, con algún miembro de la administración, con el cajero o con el contador” (...) El empleo del contador es incompatible con cualquier otro empleo de la sociedad.

El artículo citado hace referencia entre líneas a un concepto pilar de la revisoría fiscal y auditoría en Colombia y en el mundo, correspondiente a la independencia mental y que fue estrictamente definido posteriormente por la Ley 43 de 1990:

”

Independencia. En el ejercicio profesional, el contador público deberá tener y demostrar absoluta independencia mental y de criterio con respecto a cualquier interés que pudiere considerarse incompatible con los principios de integridad y objetividad, con respecto a los cuales la independencia, por las características peculiares de la profesión contable, debe considerarse esencial y concomitante (art. 37.3).

Situación que fue ampliamente discutida con la expedición de la Ley 58 y que incluía relación o vínculo del revisor fiscal con aportes sociales o acciones, vínculo familiar, emocional o afectivo que incluye familiares o no incluidos que se enmarquen en una relación directa o colateral y que en cualquiera de los casos pueda afectar su opinión y juicio profesional.

Ahora bien, la Ley 58 de 1931 no solo menciona la figura de revisor fiscal bajo el marco expuesto anteriormente, también realiza una citación de sus responsabilidades puntuales y el artículo 40 reza: “**los miembros de la administración y revisores fiscales, son solidariamente responsables para con la Sociedad, de los daños que causen por violación o por negligencia en el cumplimiento de sus deberes.**”

Y esta solidaridad, vista desde el componente jurídico significa que:

”

... si hay varias personas comprometidas en la comisión de un daño, cualquiera de ellas puede ser indistintamente demandada por el afectado para el pago de la totalidad del perjuicio causado (indemnización), pudiendo luego quien canceló la deuda recuperar lo que corresponda de los demás codeudores. La parte o cuota del deudor insolvente -estipula igualmente el artículo 1579 del mismo Código Civil- se reparte entre todos los otros a prorrata de las suyas, comprendidos aun aquellos a quienes el acreedor haya exonerado de la solidaridad (Morales, 2013, s. p.)

Por su parte, la Superintendencia de Sociedades desde su primera mención de la figura de revisoría fiscal ubica la responsabilidad solidaria de este cargo para con cada uno de los accionistas y acreedores de la sociedad respecto a todos los daños que se pudieran causar en el ejercicio profesional de la revisoría fiscal y que sean provocados de manera voluntaria y al libre albedrío, contrario a las funciones consagradas por la ley, logrando de esta manera resarcir las consecuencias de actos impropios derivados de la ejecución cuestionable de la profesión de contador en el rol de revisor fiscal; sin embargo, y como ya lo mencionamos anteriormente, solo en el año 1937 se reglamentó el contenido de la Ley 58 de 1931.

En el año 1935 surge la Ley 73 que, a través de una descripción detallada de la figura del revisor fiscal y su impacto en el contexto social colombiano, dispuso la obligatoriedad de este cargo en cualquier sociedad anónima con una lista taxativa de funciones que incluía el chequeo de actividades referentes al examen y verificación de la información financiera así como aquellas que fuesen determinadas por la asamblea general de accionistas y que no entrarán en contravía con las estipuladas previamente.



Figura 6.
Fuente: shutterstock/81191026

Situaciones reglamentadas de manera posterior como registro de sociedades con mención del revisor fiscal y su suplente, mención de las incompatibilidades y responsabilidades de revisor fiscal, nombramiento del revisor fiscal, entre otras iniciaron la marcada evolución de este rol en términos de fiscalización y control; y no es para menos cuando la ley facultaba desde el inicio de esta instancia el nombramiento del mismo de manera democrática y exclusiva, función inherente al más importante ente rector de una sociedad que correspondía a la Asamblea General de Accionistas y que en cierta medida entregaba a este cargo autonomía bajo una línea de independencia mental concebida a través del amparo de la Asamblea.

La Contraloría y la Contaduría



Figura 7.
Fuente: shutterstock/597936011

Como se ha mencionado anteriormente, el surgimiento de la figura de revisoría fiscal responde a una inminente necesidad de control social y transaccional difuminado desde el sector público al privado y bajo este enfoque se hace necesaria la referencia a la contaduría pública y la Contraloría bajo la concepción gubernamental luego de la Misión Kemmerer y bajo este enfoque, el artículo 6° de la Ley 42 de 1923 reza:

”

El contralor general tendrá competencia exclusiva de todos los asuntos referentes al examen, glosa y fenecimiento de cuentas ... y en todos los asuntos relacionados con los métodos de contabilidad y con la manera de llevar las cuentas de la nación (Art. 6°).

La Contraloría, aunque facultada con otras funciones, debía de manera implícita y coordinada contabilizar y orientar sus actividades hacia el control de aquellos recursos no solo designados por el gobierno nacional para su administración, sino para todas aquellas actuaciones del estado que implican la salida e ingreso de recursos y esquemas de financiación entre otros.

Posteriormente, y en el año 1945, se produce un importante cambio en el enfoque de la Contraloría como una oficina de contabilidad y vigilancia fiscal; sin embargo, el dilema existente entre el registro de transacciones y el control de las mismas se hace evidente, situación que conlleva a la división racional de funciones e identificación de los sistemas transaccionales y de causación como aquellos de control y que como resultado de un minucioso análisis se promulga el artículo 354 de la Constitución Política de Colombia (1991) que establece:

”

Habrà un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la Contabilidad General de la Nación y consolidará esta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto lo referente a la ejecución del presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría (Art. 354).

Los eventos posteriores documentados en la Ley 20 de 1975, artículo 267 de la Constitución Política, Ley 42 de 1993, Ley 610 de 2000 cambiaron la dinámica de esta entidad proporcionando el horizonte actual de la institución como: “máximo órgano de control fiscal del Estado. Como tal, tiene la misión de procurar el buen uso de los recursos y bienes públicos y contribuir a la modernización del Estado, mediante acciones de mejoramiento continuo en las distintas entidades públicas” (Contraloría, 2017, s. p.).

Ahora bien, la figura de contador general no correspondía de manera única e irrepetible al sector público ya que el sector privado acogía una figura similar denominada “contador empírico o juramentado” que aunque no contará con una formación y estructura profesional como la que se conoce hoy en día, debía cumplir a cabalidad con los parámetros y lineamientos que la ley consideraban regían su ejercicio profesional y es en 1941 cuando la Superintendencia de Sociedades emite la Resolución 531 mediante la cual se reglamenta la función del contador público Juramentado y en esa misma resolución se hace una citación referente a la figura de revisoría fiscal.



Figura 8.
Fuente: shutterstock/431697821

La Resolución 531, aprobada por el Decreto 1357 de 1941, explora las funciones del Contador Público desde la revisión de información financiera, hasta la de liquidador de sociedades, función como perito, expedición de certificados y atestaciones e incluye el concepto por una parte de fe pública con efecto en declaraciones de impuestos, confección de balances, liquidación de sucesiones, entre otros; así mismo, en su numeral 6º: **“Los contadores juramentados serán tenidos especialmente en cuenta para la provisión de los cargos de Revisores Fiscales en las sociedades anónimas”**; luego de múltiples discusiones al respecto, se consolida mediante el

Decreto 2373 de 1956 la condición indisoluble que los revisores fiscales sean contadores públicos.

Avanzando en la línea de tiempo referente a la contextualización de la revisión fiscal en Colombia, y hacia 1950 en el Decreto 2521 se consolida la legislación relativa a sociedades anónimas y teniendo en cuenta la relación entre este tipo de sociedades y la imperiosa actuación del revisor fiscal sobre las mismas, se reafirma la obligatoriedad del revisor fiscal en su artículo 134 y adición de responsabilidad en el artículo 135 que solicitaba la inscripción del nombramiento del revisor fiscal

y su suplente ante Cámara de Comercio antes denominada Registro Público de Comercio. Adicional a las inhabilidades e incompatibilidades del revisor fiscal expresadas en la Ley 58 de 1931 y bajo el artículo 136 se adiciona una nueva incompatibilidad correspondiente al ejercicio de cualquier otro cargo o empleo de la rama jurisdiccional o del Ministerio Público o de la misma sociedad.



¡Importante!

En el artículo 137 del citado Decreto, se enuncian de manera taxativa las funciones de la revisoría fiscal y en artículos posteriores se desarrolló el concepto de firma de revisoría fiscal, se indicaron las sanciones respecto al ejercicio profesional, entre otras precisiones.



Figura 9.

Fuente: shutterstock/282537704

En la década de 1950 se podría ubicar uno de los estadios más disruptivos y cambiantes tanto de la profesión del contador público como la figura del revisor fiscal, época marcada por la inminente preocupación de formalización del gremio contable, impulsado entre otras variables por la creación de programas de profesionalización en las Instituciones de Educación Superior del país y con la creación del Instituto Nacional de Contadores Públicos que se mantiene en

la actualidad y cuya misión se encuentra enfocada en: “propender por el desarrollo integral del Contador Público y el ejercicio ético de la profesión contable, generando en la comunidad respeto y confianza a través del aseguramiento de la información” (INCP, 2017); en este nuevo escenario se discutió la formalización del gremio de contadores públicos juramentados y titulados exponiendo las bondades respecto a la articulación de la labor contable y su

inminente participación en el desarrollo sostenible de las entidades públicas y privadas, logrando la atención del gobierno nacional y la consolidación de un proyecto de ley que fue reglamentado posteriormente y que por medio del cual se legalizó el ejercicio de la contaduría pública en Colombia.

Hacia el año 1956 y con el Decreto 2373 se promulgó normatividad referente al ejercicio de la revisoría fiscal en Colombia impugnando el nombramiento de Revisores Fiscales cuya formación de base o empírica no correspondiera a contador con multas económicas y representativas; adicional a esto, se configuró de manera expresa y taxativa la actuación del Contador como garante de fe pública y que en su artículo 15 incluía:

”

La atestación o firma de un Contador Público en los casos que las leyes se lo exijan hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto o documento respectivo se ajusta a los requisitos legales de forma lo mismo que a los estatutarios, cuando se trate de personas jurídicas.

Adicionalmente, y bajo el mismo decreto se amplía el alcance de la firma del Contador en sus actuaciones como revisor fiscal, Auditor o Interventor de Cuentas:

”

Art. 48. - La firma con que un Contador juramentado expresa su concepto sobre un balance general. Como revisor fiscal, Auditor o Interventor de cuentas, irá acompañada de un informe sucinto que deberá mencionar por lo menos:

1. Si ha obtenido todas las informaciones necesarias para cumplir sus funciones.
2. Si se siguieron durante el curso de la revisión los procedimientos convenientes y necesarios aconsejados por la técnica de la Interventoría de Cuentas.
3. Si, en su concepto, la sociedad o institución lleva su contabilidad conforme a las normas legales y a la técnica contable y si las operaciones registradas se ajustan a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea General o Juntas Directivas...

El decreto citado anteriormente, enmarca la figura del revisor fiscal desde sus diferentes dimensiones y perspectivas, generando la obligatoriedad respecto a la profesión base para ejercer la revisoría fiscal, la importancia del desarrollo de un esquema que soporte su opinión sobre la información financiera, y el contenido de los informes; adicionalmente se incluyó un nuevo concepto denominado interventor de cuentas que según la definición del Instituto Americano de Contadores:

”

... el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comúnmente en forma de certificación (s. f.).

Con todo el sustento jurídico y legal, inició la etapa de consolidación de la figura de revisoría fiscal en Colombia con la aplicación de los conceptos y normativa citada anteriormente; sin embargo y es solo hasta el año 1971 que el gobierno nacional expide el Decreto 410 conocido como Código de Comercio y que bajo su más primaria definición cobija a los comerciantes y los asuntos mercantiles que se rigen por las disposiciones de la ley comercial, y los casos no regulados expresamente en ella que deben ser decididos por analogía de sus normas.

En este mismo decreto se enuncian las funciones puntuales de la revisoría fiscal en su artículo 207, el cual incluyó el compendio de actuaciones que van desde los asuntos que deben ser informados, la ejecución de una auditoría integral y de cumplimiento de cuentas del estado del control interno de la organización, el funcionamiento normal de las operaciones de la entidad, la protección de los activos de la sociedad, y la función certificante como uno de los ejes fundamentales en su rol como revisor fiscal con la emisión de certificados dictamen de los estados financieros que expedidos de manera oportuna, permiten cultivar la

confianza respecto a su actuar integral y aquellos documentos expedidos para los organismos de control y vigilancia que así lo requiriera.

Con el ánimo de contextualizar la función certificante referida en el párrafo anterior, podemos remitirnos al artículo 50 de la Ley 789 de 2002 por la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo:

”

la celebración, renovación o liquidación por parte de un particular, de contratos de cualquier naturaleza con Entidades del sector público, requerirá para el efecto, del cumplimiento por parte del contratista de sus obligaciones con los sistemas de salud, riesgos profesionales, pensiones y aportes a las Cajas de Compensación Familiar, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y Servicio Nacional de Aprendizaje, cuando a ello haya lugar. (...) cuando la contratación se realice con personas jurídicas, se deberá acreditar el pago de los aportes de sus empleados, a los sistemas mencionados mediante certificación expedida por el revisor fiscal, cuando este exista de acuerdo con los requerimientos de ley (s. p.).

Con el ánimo de ampliar el contexto legal de la revisoría fiscal en Colombia, se recomienda la lectura del Capítulo VIII revisor fiscal del Código de Comercio de Colombia.



¡Importante!

Código de Comercio de Colombia

Capítulo VIII revisoría fiscal

Alcaldía de Montería

Superintendencia de Salud



Figura 10.

Fuente: shutterstock/257771569

Antes de analizar con detalle el objetivo de la revisoría fiscal desde el punto de vista de cumplimiento de las funciones consignadas en el Código de Comercio y su evaluación a través del cambio dinámico del entorno; *se debe hacer un alto en el camino con el ánimo de contextualizar nuevos entes de vigilancia y control que surgen de manera paralela a la revisoría fiscal y como sujeto de análisis en el presente módulo es necesario mencionar y corresponde a la Superintendencia Nacional de Salud que hacia el año 1977 surge “con el fin de ejercer control y vigilancia sobre la administración, los servicios y prestaciones de la salud de*

los seguros sociales obligatorios, de acuerdo con las normas del Sistema Nacional de Salud, como sujeto el Instituto de Seguros Sociales -ISS” (Supersalud, 2017); es que luego de estructurar conceptualmente el esquema de vigilancia y control sobre sociedades comerciales y entidades bancarias, se hacía ineludible abrir el espectro hacia aquellas entidades que prestan los servicios de salud y que de acuerdo con su importancia en la economía repercuten de manera directa en el presupuesto general de la nacional, siendo la salud un derecho fundamental consagrado en la Constitución Política de Colombia de 1991.



¡Importante!

Aunque en el año 1977 se registra la creación de la Superintendencia de Seguros de Salud, 1989 resulta ser un año de alta relevancia en este mismo sector, año en la cual, y con la aprobación de la Ley 15 “se expiden normas sobre organización, financiamiento, y control de los servicios de salud y asistencia pública, se reorganiza la Superintendencia de Seguros de Salud y se dictan otras disposiciones” modificando el nombre inicialmente planteado por el de Superintendencia Nacional de Salud.

En 1990 y mediante el Decreto 1472 se faculta a la Superintendencia Nacional de Salud con ente de inspección, vigilancia y control a través de funciones que incluyen ser garante de la calidad y eficiencia de los servicios de salud para los ciudadanos hasta la ampliación de su campo de acción, incluyendo entidades como: aquellas de previsión, empresas de medicina prepagada y cajas de compensación familiar; cambios posteriores como el Decreto 1259 de 1994, Ley 1122 de 2007, Decreto 1018 de 2007 y Decreto 2462 de 2013 reglamentan el actuar de la Superintendencia Nacional de Salud y orientan su perspectiva hacia los derechos de los usuarios y la conservación de la vida como su principal objetivo.

Superintendencia Solidaria

Simultáneamente y, dada la importancia del sector solidario y cooperativo en Colombia, surge la Superintendencia de la Economía Solidaria como resultado de una latente necesidad de agremiación propendiendo por un beneficio igualitario para todos los asociados y que incluye esquemas como cooperativas, asociaciones mutuales y fondos de empleado por mencionar los más representativos.

Los antecedentes de Supersolidaria se remontan al igual que el esquema institucional colombiano a la década de 1930 con la expedición de la Ley 134 y de manera posterior hacia 1986 con el surgimiento de la economía solidaria reglamentado y reco-



Figura 11.
Fuente: shutterstock/139378880

nocido bajo el Decreto 2536 y de manera posterior con la Ley 79 del año 1988 en el cual nacen bajo el esquema jurídico colombiano el tipo y la caracterización de las organizaciones solidarias.

Hacia 1998, el Gobierno nacional decretó **emergencia económica**, emergencia suscitada por una profunda crisis del sector financiero que incluyó cierre de bancos y corporaciones de ahorro y vivienda, y replanteamiento del sistema UPAC (Unidad de Poder Adquisitivo Constante) entre otras variables; en la citada crisis y debido al fuerte impacto en la economía colombiana, el gobierno nacional propuso la evolución del Departamento Nacional de Cooperativas -Dancoop- con la creación del Departamento Administrativo de Economía Solidaria -Dansocial-, además de la creación de Superintendencia de la Economía Solidaria y al Fondo de Garantías del Sector Cooperativo -Fogacoop-.

Como podemos evidenciar, el sector bancario, sector comercial, sector solidario y de salud, exteriorizan su necesidad de vigilancia y control de las entidades adscritas y pertenecientes a los mismos, garantizando la correcta actuación de estas entidades y el eficiente cumplimiento de su objeto o razón como sectores que impulsan la economía del país y políticas gubernamentales encargadas del diseño y la consolidación de entes de inspección, vigilancia y control evidencian desde las altas esferas del poder en Colombia la necesidad latente de coordinar acciones encaminadas al desarrollo sostenible del país delegando en dimensiones institucionales y sujetos activos de derecho como el caso de la revisoría fiscal funciones de supervisión y control y es en este punto donde se retoma la figura del revisor fiscal y como la consolidación de su rol bajo la perspectiva legal permite el pleno desarrollo de sus funciones atendiendo la dinámica cambiante del mercado y la sociedad.



Emergencia económica

Artículo 215. Cuando sobrevengan hechos distintos de los previstos en los artículos 212 y 213 que perturben o amenacen perturbar en forma grave e inminente el orden económico, social y ecológico del país, o que constituyan grave calamidad pública, podrá el Presidente, con la firma de todos los ministros, declarar el Estado de Emergencia por períodos hasta de treinta días en cada caso, que sumados no podrán exceder de noventa días en el año calendario. (...) El Presidente de la República y los ministros serán responsables cuando declaren el Estado de Emergencia sin haberse presentado alguna de las circunstancias previstas en el inciso primero, y lo serán también por cualquier abuso cometido en el ejercicio de las facultades que la Constitución otorga al Gobierno durante la emergencia. El Gobierno no podrá desmejorar los derechos sociales de los trabajadores mediante los decretos contemplados en este artículo.

PARÁGRAFO. El Gobierno enviará a la Corte Constitucional al día siguiente de su expedición los decretos legislativos que dicte en uso de las facultades a que se refiere este artículo, para que aquella decida sobre su constitucionalidad. Si el Gobierno no cumpliera con el deber de enviarlos, la Corte Constitucional aprehenderá de oficio y en forma inmediata su conocimiento (Colombia, 1991).

Revisoría fiscal y Normas Internacionales de Información Financiera



Ahora bien, la necesidad de reglamentación coordinada a través de las ramas del poder público requiere una constante actualización; actualización mediada por el entorno dinámico y cambiante de la económica y las dimensiones sociales y culturales de un país que siguiendo las pautas de la globalización presentan un sin número de variaciones asociadas a la identificación de otras o nuevas necesidades que antes no se contemplaban.

El contexto versátil de la economía mundial puso sobre la mesa una importante discusión correspondiente a la estandarización de la información financiera y contable que respaldara de manera inminente el proceso de globalización y que a través de la ejecución de dichas iniciativas, lograra en

el mercado internacional la participación de Colombia a través de la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera y con los Decretos 2784 de 2012 y sus modificaciones reglamentadas en la Ley 1314 de 2009 se adoptaron las Normas Internacionales de Información Financiera (de ahora en adelante NIIF) para la preparación de información financiera; así mismo y para hacer extensiva la iniciativa en el sector público, se expidió la Resolución 743 de 2013 y sus resoluciones modificatorias con el ánimo de reglamentar las entidades estatales y que competen de manera directa a la Contaduría General de la Nación. Con el ánimo de contextualizar la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se sugiere la lectura de la Ley 1314 de 2009.



Lectura recomendada

Ley 1314 de 2009. Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera

Congreso de Colombia

Ahora bien, las normas citadas en el párrafo anterior presentan un contexto que al igual que la revisoría fiscal, debe ser apoyado de múltiples instancias públicas que aporten al cumplimiento de sus objetivos, y no es para menos, teniendo en cuenta su envergadura y el impacto que se espera resulte de la convergencia a NIIF y el avance en términos económicos y financieros redundantes en el desarrollo del país. Es así como las superintendencias citadas en la presente unidad cobran protagonismo en esta etapa y es especialmente la Superintendencia de Sociedades entidad que como objetivo misional propone: “*producir y suministrar, a partir de los reportes de los supervisados, información útil, confiable y de calidad para la toma de decisiones y para el ejercicio de la función de fiscalización*” y es la entidad llamada a estructurar y apoyar de manera sistemática y decidida la migración y convergencia a NIIF en Colombia; apartado que será ampliado en unidades posteriores.



Instrucción

Con el ánimo de compilar el contexto histórico y actual de la revisoría fiscal, se sugiere la revisión del recurso de aprendizaje: organizador gráfico, en el cual se identifican los hechos más importantes conducentes a la creación de la figura de revisoría fiscal y su panorama actual. Este recurso se encuentra disponible en la página principal del eje 1.

Así las cosas y en la actualidad, surge un nuevo reto para la revisoría fiscal y consiste en la aplicación sistemática e integral de pruebas de auditoría que soporten la opinión emitida respecto a la información financiera de un ente económico teniendo en cuenta la homologación a NIIF, situación que modifica de manera importante la construcción de conocimiento al cliente en la etapa de planeación y la identificación de contenido y argumentación que sustenta la estructura de las políticas contables amparadas por el juicio y criterio de la administración y el equipo contable y que reflejan la realidad de un ente económica como representación fiel de su gestión.



Instrucción

Finalmente, y con el ánimo de enlazar los conocimientos adquiridos en el eje 1, se recomienda la revisión del videorelato como recurso de aprendizaje.

Arévalo, D. (1997). Misiones Económicas Internacionales en Colombia 1930-1960. *Historia Crítica*, 14.

Argáez, C., C. (2002). Una institución del siglo XX. La bolsa de Bogotá. *Credencial Historia*, 150.

Banco de la República. (2017). *Antecedentes*. Recuperado de <http://www.banrep.gov.co/es/el-banco/contenidos/page/historia>

Congreso de Colombia. (13 de julio de 2009). Por la cual se regulan los principios y normas de contabilidad e información financiera. [Ley 1314 de 2009]. DO: 47.409.

Congreso de Colombia. (2002). Ley 789 de 2002. Recuperado de <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=6778>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (s. f.). *Pronunciamientos Consejo Técnico de la Contaduría Pública*. Bogotá, Colombia: CTCP.

Contraloría General de la República. (2017). *La entidad*. Recuperado de <http://www.contraloria.gov.co/contraloria/la-entidad>

Giraldo, L. E. (2004). *Las acciones en sociedades anónimas*. Bogotá, Colombia: Pontificia Universidad Javeriana.

Instituto Nacional de Contadores Públicos. (2017). *Misión, visión, valores*. Recuperado de <https://www.incp.org.co/incp/conocenos/quienes-somos/mision-vision-valores/>

Morales, A. (17 de 04 de 2013). ¿Responsabilidad solidaria o responsabilidad compartida? *La Patria*. Recuperado de <http://www.lapatria.com/columnas/responsabilidad-solidaria-o-responsabilidad-compartida-ii>

Moreno, D., Y. (2006). Derecho de control fiscal y del control interno. Bogotá, Colombia: Ibáñez, Ed.

Posada, C. (1999). Los ciclos económicos de Colombia. *Serie Borradores de Economía*, 126, 13, 61-66.

Prieto, I., C. (1996). *El control social formal*. Ciudad de México, México: Universidad Nacional Autónoma de México.

Santos, E. (1942). *La misión Kemmerer*. Recuperado de: <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/revistas/credencial/abril2005/mision.htm>

Superintendencia Financiera de Colombia. (1923). Exposición de motivos Ley 45 de 1923. Recuperado de <https://www.superfinanciera.gov.co/SFCant/ComunicadosyPublicaciones/80web/archivos/exposicionley451923.pdf>

Superintendencia Financiera. (2017). *Historia*. Recuperado de <https://www.superfinanciera.gov.co/SFCant/NuestraSuperintendencia/historia.doc>

Superintendencia Nacional de Salud. (2017). *Historia de la Superintendencia Nacional de Salud*. Recuperado de <https://www.supersalud.gov.co/es-co/superintendencia/nuestra-entidad/historia>

Supersociedades. (2012). 73 años de historia. *Revista Supersociedades*.

FUNCIÓN CERTIFICANTE DEL REVISOR FISCAL

Diana González

EJE 2

Analicemos la situación



Pertinencia de la revisoría fiscal





Figura 1.

Fuente: shutterstock/727713802

Analizar la pertinencia de la figura de revisoría fiscal en Colombia podría resultar ambicioso pues se corre el riesgo inminente de la no inclusión de todas aquellas dimensiones que deberían ser analizadas para la construcción de un argumento sólido que soporte cualquier punto de vista; sin embargo, en el presente documento se abordarán las variables más representativas concernientes a la figura del revisor fiscal y su conveniencia en el contexto empresarial colombiano.

Ley 43 de 1990 reglamento de la profesión de contador público

Aunque la figura del revisor fiscal se encuentra reglamentada en múltiples documentos que soportan las actuaciones del estado colombiano y sus entes de vigilancia y control en esta materia, podríamos citar como fuentes primarias al Código de Comercio con énfasis en el capítulo VIII denominado “revisor fiscal” y la Ley 43 de 1990 que tiene como principal finalidad reglamentar la profesión del contador público en las dimensiones: sociales, ejercicio profesional y entidades disciplinarias que regulan la mencionada profesión, entre las más representativas.

Con el ánimo de ampliar el contexto de la reglamentación de la profesión del contador público se sugiere la lectura de la Ley 43 de 1990 Capítulo primero, páginas 1 a 3.



Lectura recomendada

Ley 145 de 1960

Congreso de Colombia

En el contexto anteriormente citado y como norma general, el revisor fiscal en su ejercicio profesional debe orientar su actuar a través de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), las cuales contemplan las normas personales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas a la rendición de informes; luego de la publicación de la Ley 43 de 1990 y como refuerzo conceptual con el desarrollo de recomendaciones al respecto de la metodología propuesta por las NAGA, la Superintendencia de Sociedades a través de la Circular Externa 115-000011 amplía cada uno de los puntos referentes a las normas con una propuesta contundente de posibles procedimientos de auditoría que se deben observar en la ejecución del trabajo, además de pautas y recomendaciones valiosas en el ámbito profesional.



Figura 2.
Fuente: shutterstock/342016442



¡Importante!

Aunque los lineamientos de la Ley 43 de 1990 y el apoyo de decretos, circulares y normatividad en torno a la revisoría fiscal procuran el desarrollo de una herramienta metodológica que, de manera sistemática más no estándar, permite el desarrollo integral de una auditoría que soporte la opinión del revisor fiscal frente a la estructura financiera del ente económico, valdría la pena reflexionar respecto a la vigencia de la citada ley y como a través de casi dos décadas de uso no registra actualizaciones importantes que le permita a la revisoría fiscal adaptarse a la dinámica cambiante del entorno, más aún cuando Colombia se encuentra inmersa en la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera, normas que suponen uno de los retos más importantes de la profesión contable en su existencia.



Figura 3.

Fuente: shutterstock/286288565

Normas de aseguramiento de la información en el ejercicio de la revisoría fiscal

Como se mencionó en el apartado final del eje 1 y en el párrafo anterior, las Normas Internacionales de Información Financiera ya son una realidad en Colombia, pues a través de la Ley 1314 de 2009 se estructuró el ambiente de reporte y convergencia con la segregación del sector empresarial colombiano en tres grupos con cronogramas diferenciales respecto a la implementación; sector público a través de la Contaduría General de la Nación y el esquema de Contabilidad Fiscal con el Decreto 2548 de 2014.

Con el ánimo de ampliar el contexto de los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información, se recomienda la lectura del Decreto 2548 de 2014.



Lectura recomendada

Decreto 2548 de 2014

Presidencia de Colombia

La citada Ley además de orientar el modelo de convergencia a NIIF incluye las Normas de Aseguramiento de la Información y en su artículo 5° indica:

”

Para los propósitos de esta ley, se entiende por normas de aseguramiento de información el sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías, que regulan las calidades personales, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes de un trabajo de aseguramiento de información. Tales normas se componen de normas éticas, normas de control de calidad de los trabajos, normas de auditoría de información financiera histórica, normas de revisión de información financiera histórica y normas de aseguramiento de información distinta de la anterior.

Adicionalmente menciona:

”

Par.1º: El Gobierno Nacional podrá expedir normas de auditoría integral aplicables a los casos en que hubiere que practicar sobre las operaciones de un mismo ente diferentes auditorías; Par.2º: Los servicios de aseguramiento de la información financiera de que trata este artículo, sean contratados con personas jurídicas o naturales, deberán ser prestados bajo la dirección y responsabilidad de contadores públicos.

Así las cosas, la figura del revisor fiscal en Colombia y en línea con la convergencia a las Normas Internacionales de Información Financiera compiladas en el Decreto 2420 de 2015, por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera, y el Decreto 0302 de 2015 sobre Normas de Aseguramiento de la Información en donde se consolidan los pronunciamientos previos al respecto a través de los siguientes ejes.

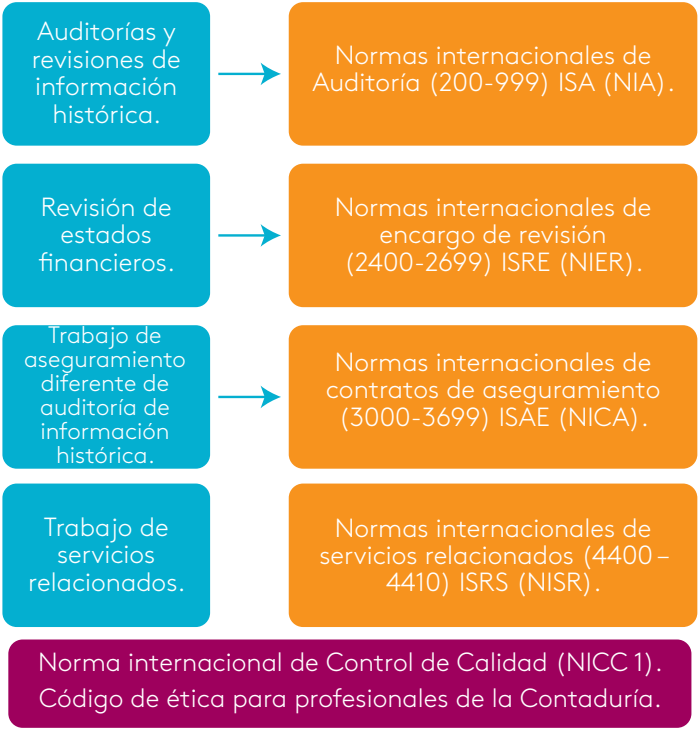


Figura 4. Ejes respecto a los cuales se consolidan pronunciamientos
Fuente: Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP (2017)

El Decreto 0302 de 2015 inicia la exploración de la figura del revisor fiscal desde su artículo 2 que incluye su estricta aplicación de las Normas de Aseguramiento de la Información para aquellos profesionales que revistan el rol de Revisores Fiscales y que presten sus servicios a entidades desagregadas en el grupo 1 y 2 de convergencia a NIIF dejando a la deriva a las demás entidades, quienes podrán acogerse a las NAI de manera voluntaria y finaliza con el artículo 8º que define el tipo de normas que deben ser observadas en el marco de este proceso.

Con el ánimo de ampliar el contexto sobre el marco normativo para las normas sobre el aseguramiento de la información, se sugiere la lectura del Decreto 0302 de 2015 (art. 1º al 10º).



Lectura recomendada

Decreto 0302 de 2015

Presidencia de Colombia

El planteamiento de las Normas de Aseguramiento de la Información y su aplicación respecto a la segregación de entidades públicas y privadas para la convergencia a NIIF proyecta una nueva coyuntura para la revisoría fiscal y corresponde a la pertinencia de su aplicación. **Por una parte las NAI incluyen el tratamiento detallado de múltiples temáticas y actividades ejecutadas en una auditoría integral en contraposición con la Ley 43 de 1990 que incluye tratamientos generales y aunque sistemáticos no desarrollan a cabalidad las herramientas de las cuales se puede valer el profesional de la contaduría pública en la planeación y ejecución de una auditoría sistemática;** por otra parte la diferenciación del marco normativo aplicable de acuerdo con la clasificación del ente económico puede afectar la expresión de la opinión profesional teniendo en cuenta el criterio aplicado y el énfasis del mismo que puede ser enfocado hacia la fiscalización o al aseguramiento de la información.

Estructura del sistema contable

Otra de las dimensiones propuestas para analizar de manera objetiva la pertinencia de la revisoría fiscal en Colombia, resulta ser la estructura del sistema contable, la cual reviste un grado de complejidad que responde a la emergente evolución de los sistemas de información estatales.



Figura 5.

Fuente: shutterstock/431687821



Ejemplo

Es así como, el reporte detallado de las transacciones efectuadas por el ente económico y que afectan a terceros resulta ser desgastante debido a plataformas digitales con un límite predecible respecto al procesamiento de datos, situación que incrementa la dificultad en el reporte y nos aleja cada vez más del concepto de usabilidad y facilidad concedido por otros sistemas que a nivel mundial reportan mayor eficiencia.

Por otra parte y consecuencia de los modelos de planeación estatal escasamente estudiados, el contador público se enfrenta a la épica tarea de actualizar sus conocimientos para llevarlos de manera rápida a la gestión, sin analizar de manera profunda los argumentos y la identificación lógica de los cambios en la normatividad y política; **un ejemplo de esta afirmación corresponde a la Ley 1819 de 2016 que reglamentó la Reforma Tributaria Estructural y que hace parte de las 14 reformas tributarias tramitadas por el gobierno nacional en las dos últimas décadas.**

Las situaciones descritas anteriormente, sumadas a la falta de capacitación y actualización del gremio de contadores ponen en entredicho el cumplimiento taxativo de las características cualitativas de la información financiera bajo NIIF: “La información debe ser comprensible, relevante, significativa, fiable, mostrar el fondo sobre la forma, prudente, completa, comparable, llegar de manera oportuna y realizar un adecuado equilibrio entre el costo y los beneficios a la hora de elaborarla” (CTCP, 2012, p. 12); circunstancia que va en contravía de las funciones integrales descritas por el Código de Comercio y que definen el alcance del ejercicio de la revisoría fiscal a través de la aplicación de una auditoría integral.

Con el ánimo de enfatizar en las características cualitativas de la información financiera bajo NIIF se sugiere la lectura del Documento de Orientación Técnica 002 punto 5: Características Cualitativas fundamentales como lectura complementaria.



Lectura recomendada

Documento de orientación técnica CTCP (página 33 – 47)

Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP.

La revisoría fiscal desde el ángulo de la auditoría

La revisoría fiscal como ente de fiscalización y control, soporta su accionar en la normatividad colombiana y los criterios de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) con una saludable y reciente migración hacia las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI); esta metodología a simple vista resulta ser benéfica desde la dimensión estructural, sin embargo, al repasar el concepto de auditoría:

”

... es el examen independiente de la información de cualquier entidad, ya sea lucrativa o no, no importando su tamaño o forma legal, cuando tal examen se lleve a cabo con objeto de expresar una opinión sobre dicha información (...) el cumplimiento de los principios básicos requiere la aplicación de procedimientos de auditoría y pronunciamientos sobre dictamen, adecuado a las circunstancias particulares (IFAC, 1983, p. 4).

Podríamos inferir el limitante que se presenta respecto al alcance del estudio, delineando la opinión del auditor respecto al contenido del informe, situación no tolerable en la revisoría fiscal quien respalda su opinión desde un esquema holístico.



¡Importante!

En esta misma línea de pensamiento, es necesario reflexionar respecto a la independencia mental y al posible impacto que tendría en el ejercicio de la profesión, la emisión de un juicio sesgado por compromisos morales, afectivos y/o emocionales. Con el ánimo de garantizar esa independencia mental se hace necesario migrar el concepto de auditoría a un modelo reglamentario avanzado e institucional de la revisoría fiscal, el cual contemple de manera específica aquellas inhabilidades e incompatibilidades que deben ser observadas en el rol de revisor fiscal y la mención de las responsabilidades civiles, penales, administrativas y sociales que dan soporte jurídico e institucional a este órgano de fiscalización y control que sea funcional en el contexto actual.

Beneficiarios de la información



Figura 6.

Fuente: shutterstock/421484053

Dada la responsabilidad depositada en la revisoría fiscal como órgano de fiscalización y control, se hace necesaria la identificación de aquellos beneficiarios de la información financiera y las necesidades propias de su sector: por una parte, los accionistas y socios de las entidades requieren incluir dentro de la gestión en las organizaciones un componente de control que garantice un rendimiento favorable respecto al capital invertido; en esta misma línea podemos identificar al público en general que concebidos a través de la figura de *stakeholders* se encuentran interesados en las decisiones que el ente económico tome respecto a sus operaciones con el ánimo de cuantificar el impacto de sus actuaciones y, finalmente, el Estado como ente gestor del bien común de los ciudadanos.

Luego de caracterizar los beneficiarios de la información, es posible analizar sus necesidades y desde cada una de sus propias perspectivas se hace imperioso el diseño de informes que atiendan dichas manifestaciones sin desatender el marco legal respecto a sus responsabilidades disciplinarias, administrativas, civiles, sociales y penales, Es así como el revisor fiscal se enfrenta a un escenario en el cual debe preparar múltiples reportes e informes que pueden distraer su atención limitando su opinión respecto a lo evidentemente observable; y no es para menos cuando:

” ... para efectos de cumplir en forma adecuada las funciones antes relacionadas (...), la labor del revisor fiscal debe tener una cobertura total, incluyendo en el ámbito de su fiscalización todas las operaciones (en su fase de preparación, celebración y ejecución), actos o áreas de la entidad, así como todos los bienes, sin reserva alguna. Por tal razón, la utilización de técnicas de auditoría tales como el muestreo, no pueden desvirtuar esta característica, fundamental en la labor del revisor fiscal (Luna, 2012, p. 39).

Ejercicio profesional de la revisoría fiscal

Al analizar el contexto del ejercicio profesional de la revisoría fiscal en Colombia, se hace necesaria la evaluación de este mismo rol en economías emergentes similares; utilizando como criterio de segmentación la cercanía geográfica y países de habla hispana, concluyendo que la figura del revisor fiscal con todos los componentes descritos por la normatividad colombiana solo presenta viabilidad y gestión en nuestro país. Sin embargo, un componente en común puede ser observado en la población estudiada y corresponde a la necesidad latente de un control infrasocietario:



Figura 7.
Fuente: shutterstock/552445588

” Es el que nos trae el artículo 261 del Código de Comercio en sus numerales primero y segundo, y suponen un control ejercido desde el interior de los órganos de la sociedad y tal ejercicio se lleva a cabo por una posición que se detenta dentro de la estructura orgánica de la compañía, refiriéndonos más que todo a la posibilidad de detentar la mayoría de los votos en las juntas de socios de cada una de las sociedades controladas (Fuentes, 2009).

En esta línea conceptual ubicamos el control infrasocietario en un modelo inductivo que permite caracterizar las variables sujetas de inspección y control al interior y que, en el contexto citado por Fuentes (2009), representa la mayoría de votos en las juntas de socios respecto a un modelo de subordinación fundamentado en la participación de capitales; este mismo control puede ser orientado desde la institucionalidad de la revisoría fiscal en Colombia y asociado a otros entes con características y funciones similares y que:

”

... presentan diferentes denominaciones en otros países como lo es Argentina (síndico o auditor externo), Bolivia (síndico, fiscalizador interno o inspector de vigilancia), Brasil (auditor independiente), Chile (inspectores de cuentas o auditores), Ecuador (comisario), España (auditor legal), Italia (auditor legal), México (comisario) y Venezuela (comisario) (Lara y Solano, 2016).

Situación que reafirma la pertinencia del control al interior de las sociedades mercantiles y entidades con similar constitución.

Ahora bien, mencionada la conveniencia del modelo de control infrasocietario y su utilidad para los terceros beneficiarios de la información, vale la pena analizar el esquema disciplinario y aquellas actuaciones indebidas que entorpecen la función del revisor fiscal, logrando caracterizar las principales causas y el manejo que el gobierno nacional efectúa con el ánimo de prevenir esquemas repetitivos y perjudiciales para la institucionalidad de la revisoría fiscal.



Instrucción

Con el ánimo de contextualizar los elementos vistos hasta ahora en el eje de pensamiento 2, le sugerimos la actividad de aprendizaje “Revisores fiscales en la mira, esta vez por los Panamá Papers”.



Figura 8.
Fuente: shutterstock/524061109

Régimen disciplinario de la revisoría fiscal

La dinámica del esquema económico de la nación, su estructura contable y financiera y los componentes sociales y políticos definen las actuaciones del revisor fiscal en el contexto de fiscalización; **la dinámica mencionada no solo trae consigo cambios robustos en variables macroeconómicas, sino el ajuste casi instantáneo de los procesos y los procedimientos asociados con la metodología de fiscalización y control que sustentan la pertinencia de la revisoría fiscal en Colombia.**

En el mencionado escenario, el revisor fiscal debe contar con una altísima capacidad de adaptación al entorno y a las nuevas circunstancias que se presentan al sobrevenir de los días. Esta carrera contra reloj puede ser observada desde dos dimensiones: la primera correspondiente al fortalecimiento de la pertinencia de la figura del revisor fiscal y la segunda tendiente al rezago de su actuar debido a los múltiples cambios del entorno, situación que desemboca la actual crisis de la revisoría fiscal como institución; y no es para menos cuando el grado de credibilidad del contador público presente un importante decrecimiento debido a la ocurrencia de fraudes y manejos inapropiados de recursos en entidades públicas y privadas obligadas a designar un revisor fiscal en el giro normal de sus negocios; eventos en los cuales se evidenció la participación de manera directa e influyente de profesionales contables bien sea patrocinando un beneficio particular u omitiendo revelaciones importantes de la situación presentada desatendiendo el esquema preventivo como pilar de la revisoría fiscal desde su institucionalidad.

Ahora bien, la afectación de credibilidad de la figura de revisoría fiscal es influenciada por variables inherentes a su estructura y función; y esta perspectiva está orientada a los usuarios o beneficiarios de la información que para el presente efecto pueden segmentarse en el Estado colombiano y el entorno mercantil. El Estado colombiano definido como una macro estructura que permite la interacción de los individuos a través de una organización política y reglamentaria que se sustenta de la revisoría fiscal bajo dos componentes fundamentales:

- a. Apoyo en la fiscalización y control de las operaciones mercantiles en los diferentes sectores de la economía desde el componente institucional y con especial atención en los ejes:



Figura 9. Ejes en especial atención al apoyo en la fiscalización y control de las operaciones mercantiles en los diferentes sectores de la economía, desde el componente institucional
Fuente: propia

- b. Herramienta antievasión de impuestos, contribuciones y tasas contribuyendo al recaudo equitativo de los impuestos y por defecto el sostenimiento del Estado colombiano desde el componente financiero.

Ahora bien, para contrarrestar los efectos negativos de la imagen profesional y la percepción ciudadana e institucional respecto a la credibilidad del revisor fiscal; se hace imprescindible retomar con ahínco el régimen sancionatorio gestionado por la Junta Central de Contadores como delegatario de la potestad disciplinaria del estado y que en la actualidad contempla las siguientes circunstancias:



Artículo 23, Ley 43 de 1990: DE LAS SANCIONES. La Junta Central de Contadores podrá imponer las siguientes sanciones:

Amonestaciones en el caso de fallas leves.

Multas sucesivas hasta de cinco salarios mínimos cada una.

Suspensión de la inscripción.

Cancelación de la inscripción.



¡Importante!

La anterior clasificación permite determinar en escala la gravedad del delito u omisión del contador público y/o revisor fiscal tasando sanciones económicas y otras de índole restrictivo como lo son la suspensión y la cancelación de la inscripción del profesional.

Según la Junta Central de Contadores, el primer semestre de 2017 registra 4 contadores suspendidos, dos con multa y uno amonestado con la descripción de delitos que atentan la ética profesional y la credibilidad respecto a la fe pública proferida por el gremio contable; ahora bien, desde el punto de vista de la responsabilidad del revisor fiscal sujeta a la denuncia de cualquier hecho de corrupción conocido por este profesional se hace necesario citar el artículo 7° de la Ley 1474 de 2011, modificado posteriormente por el artículo 32 de la Ley 1778 de 2016 y que reza:



Art. 7°. Responsabilidad de los revisores fiscales. Adiciónese un numeral 5 al artículo 26 de la Ley 43 de 1990, el cual quedará así: 5. Los revisores fiscales tendrán la obligación de denunciar ante las autoridades penales, disciplinarias y administrativas, los actos de corrupción, así como la presunta realización de un delito contra la administración pública, un delito contra el orden económico y social, o un delito contra el patrimonio económico que hubiere detectado en el ejercicio de su cargo. También deberán poner estos hechos en conocimiento de los órganos sociales y de la administración de la sociedad. Las denuncias correspondientes deberán presentarse dentro de los seis (6) meses siguientes al momento en que el revisor fiscal hubiere tenido conocimiento de los hechos. Para los efectos de este artículo, no será aplicable el régimen de secreto profesional que ampara a los revisores fiscales.

Como se puede observar, la evolución del régimen sancionatorio del revisor fiscal no solo incluye comportamientos respecto a la ética profesional, fe pública o conflicto de intereses, sino que se amplía el horizonte bajo omisión de reportes ampliando el espectro a delitos como evasión o elusión de impuestos e irregularidades en esta materia y que legalmente se soportan en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario que describe las sanciones para administradores, representantes legales y al revisor fiscal que haya conocido de manera previa actuaciones fraudulentas que afecten con el recaudo impositivo justo del Estado Colombiano.



Instrucción

Con el ánimo de contextualizar la lectura, le sugerimos el desarrollo de la actividad de aprendizaje: videopregunta: El paraíso fiscal.



Figura 10.

Fuente: shutterstock/534350653

En la actualidad y bajo la normatividad mencionada, la figura de revisor fiscal podría orientar su que hacer cotidiano observado al detalle los siguientes comportamientos fraudulentos que resumen su buen actuar bajo la normatividad colombiana:

- **Malversación de activos:** “las irregularidades o faltas que produzcan una pérdida inmediata de activos suelen denominarse malversaciones o apropiaciones de activos, las cuales son llevadas a cabo mediante procedimientos denominados interceptaciones, sustracciones o desviaciones” (Estupiñán, 1984). La citada definición debe ser observada al detalle por el revisor fiscal ya que esta circunstancia altera de manera directa las múltiples funciones descritas para el rol por el Código de Comercio desde el componente de fiscalización, vigilancia y control de las operaciones del ente económico.
- **Tergiversación en reportes:** la tergiversación en reportes y especialmente aquellos que describen la estructura financiera del ente económico permite la alteración de las cifras y rubros contenidos en los mismos de manera amañada e inclinada hacia un beneficio particular. Este tipo de fraude es altamente impactante ya que desdibuja la razonabilidad de los estados financieros y su atributo de representación fiel de la situación financiera de la organización. Múltiples son los casos reportados a nivel global y local respecto a este modelo de fraude; desde Enron, Parmalat hasta Interbolsa en Colombia demuestran el potencial delictivo de esta práctica y su radio de acción hacia terceros involucrados.
- **Colusión:** la Real Academia de la Lengua define colusión como “pacto ilícito en daño a terceros”; acto delictivo difícilmente identificable dada la acción de partes que a través de múltiples acciones desdibujan la realidad de la transacción; es importante mencionar que la colusión se puede dar en todos los niveles del ente económico y depende en gran medida de la asignación de roles y responsabilidades y de los controles diseñados por la organización que limiten el tráfico de influencias y autorizaciones sistemáticas.



Instrucción

Con el ánimo de enlazar los conceptos vistos, le sugerimos la lectura del caso “encrucijada” incluida en actividades de aprendizaje del eje.

Al observar la exposición del revisor fiscal respecto a la detección, reporte u omisión del fraude corporativo y a un sin número de riesgos observados desde el modelo de auditoría legal impuesto bajo la normatividad colombiana que corresponde al “el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros estén representados en una forma errónea de importancia relativa, considerándose una función del riesgo de representación errónea de importancia relativa” (Estupiñán, 1984) se hace necesario abordar el componente referido a la función certificante en Colombia a profundidad observando de manera previa la labor de las Superintendencias que operan en nuestro país y que como objeto de estudio de la presente unidad se refieren a:

- Superintendencia Financiera.
- Superintendencia de Sociedades.
- Superintendencia Nacional de Salud.
- Superintendencia de Economía Solidaria.

Superintendencias en Colombia

El término superintendencia desde su globalidad implica la institucionalidad de un organismo:



Adscrito a la rama Ejecutiva –a la par de las entidades descentralizadas y los departamentos administrativos- y su función específica es inspeccionar y vigilar determinadas actividades económicas y de servicios en todo el país y están definidas por el tipo de sector que cubre cada una de estas (*Portafolio*, 2016).

La definición de superintendencia consolida integralmente la figura de revisoría fiscal, teniendo como premisa que las dos instituciones concebidas por el estado colombiano, se orientan hacia la fiscalización, vigilancia y control de las actividades mercantiles que contribuyen de manera representativa en el desarrollo económico del país.

El artículo 66 de la Ley 489 de 1998 señala las funciones de las superintendencias en Colombia, las cuales gozan de autonomía administrativa y financiera y se encuentran sectorizadas teniendo como criterio de segmentación el tipo de actividad económica de la organización y su impacto en la economía del país; actualmente operan las siguientes superintendencias a nivel nacional.

Superintendencia	Normatividad asociada
Superintendencia de Notariado y Registro.	Decreto 2163 de 2011, art. 12.
Superintendencia Financiera.	Ley 45 de 1923, art. 19.
Superintendencia de Economía Solidaria.	Ley 454 de 1998.
Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.	Decreto 2355 de 2006.
Superintendencia Nacional de Salud.	Decreto 2462 de 2013.
Superintendencia de Subsidio Familiar.	Decreto 2150 de 1992.
Superintendencia de Sociedades.	Ley 58 de 1931.
Superintendencia de Puertos y Transportes.	Decreto 1016 de 2000.
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.	Decreto 990 de 2002.

Tabla 1. Superintendencias a nivel nacional
Fuente: propia

Ahora bien, el control ejercido por el Gobierno nacional de acuerdo con la segmentación de la economía colombiana debe ser directamente proporcional al aporte del mismo sector en el desarrollo del país; variables macroeconómicas como el Producto Interno Bruto (PIB) muestran evidencia respecto a los sectores con mayor aportación en esta variable, el Banco de la República define el PIB:

” El total de bienes y servicios producidos en un país durante un período de tiempo determinado. Incluye la producción generada por nacionales residentes en el país y por extranjeros residentes en el país, y excluye la producción de nacionales residentes en el exterior (Banrepública, 2017).

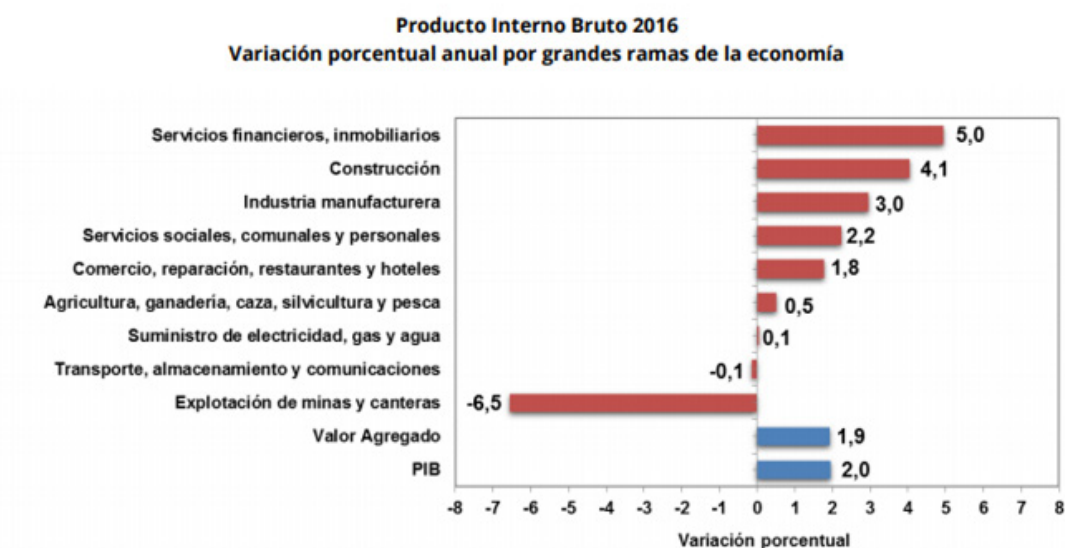


Figura 11. Producto Interno Bruto 2016. Variación porcentual anual por grandes ramas de la economía
Fuente: Dane (2016).

Así las cosas, se puede evidenciar que los sectores económicos más representativos en la economía colombiana son regulados por las siguientes superintendencias:

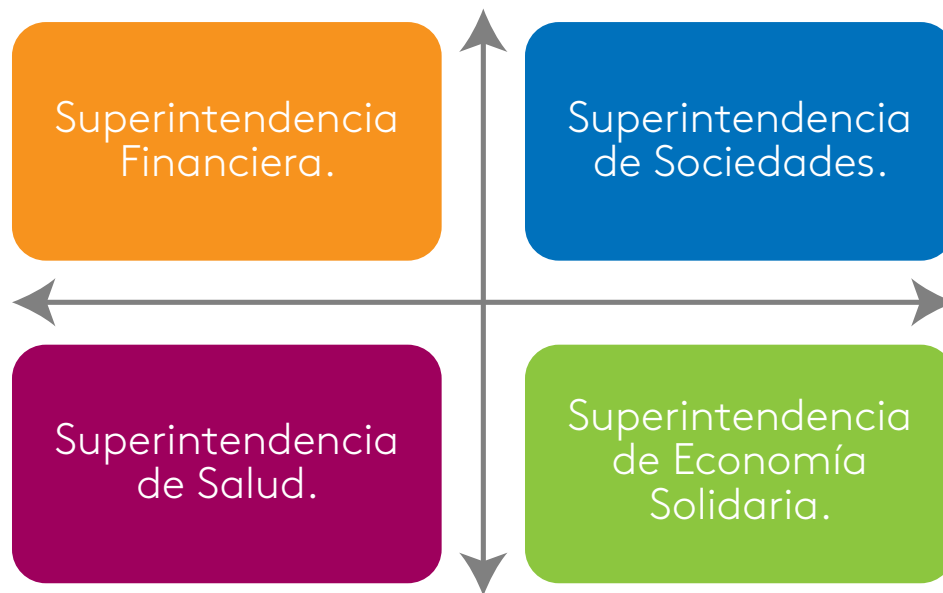


Figura 12. Superintendencias que regulan los sectores económicos representativos en la economía colombiana
Fuente: propia

Superintendencia Financiera de Colombia

La Superintendencia Financiera de Colombia, entidad creada por el Gobierno nacional con el ánimo de procurar la solvencia, la disciplina y la supervisión del sistema financiero en Colombia y cuyos objetivos estratégicos se enmarcan dentro de la supervisión, verificación de requerimientos, apoyo al crecimiento del mercado de capitales y la protección al consumidor financiero, busca preservar la estabilidad del sector vigilado proporcionando seguridad y confianza a todos los participantes del mercado de valores y financiero colombiano.



Figura 13
Fuente: shutterstock/577036534

Con el ánimo de alcanzar los objetivos enunciados en el párrafo anterior; la Superintendencia Financiera cuenta con el apoyo de áreas como: dirección de investigación y desarrollo, dirección jurídica, delegatura para funciones jurisdiccionales, delegaturas de protección al consumidor financiero y transparencia, delegatura adjunta para supervisión de intermediarios financieros y seguros, delegatura adjunta para la supervisión de emisores, administradores de activos e intermediarios de valores y delegatura adjunta para la supervisión de riesgos; de igual forma, cuenta con múltiples órganos colegiados de dirección que asesoran el ejercicio diario de la Superintendencia Financiera.



¡Recordemos que!

Es importante mencionar que la Superintendencia Financiera y las normas vigentes afirman que: “las únicas entidades legalmente autorizadas para la captación, manejo, aprovechamiento o inversión de recursos del público, son las sometidas a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Financiera de Colombia (...)” (Superfinanciera, s. f.).

Superintendencia de Sociedades

La Superintendencia de Sociedades al igual que la Superintendencia Financiera cuenta con independencia administrativa y patrimonio autónomo, ejerciendo inspección, vigilancia y control de las sociedades mercantiles en Colombia; bajo esta línea conceptual dentro de objetivos estratégicos de la Superintendencia mencionada se encuentran la producción de información útil y confiable basada en los reportes de las entidades sujetas de dicha vigilancia contribuyendo a la preservación de empresas y la recuperación de créditos entre los más relevantes.

Para cumplir con los objetivos estratégicos y las funciones previstas por la ley; la Superintendencia de Sociedades cuenta con delegaturas para inspección, vigilancia y control, delegatura de asuntos económicos y contables, delegatura para procedimientos de insolvencia, delegatura para procedimientos mercantiles, Intendencias regionales, Dirección de información y desarrollo y Secretaría General.

Como lo indica esta entidad, la Superintendencia de Sociedades:



Ejerce la inspección sobre cualquier sociedad comercial no vigilada por la Superintendencia financiera, y se ejerce de manera ocasional. De otra parte, la vigilancia recae sobre aquellas sociedades que cumplan ciertas condiciones determinadas por el Presidente de la República (en la actualidad, las causales de vigilancia están contenidas los artículos 2.2.2.1.1.1. a 2.2.2.1.1.6. del Decreto 1074 de 2015) o, en algunos casos, sobre las sociedades que determine el Superintendente de Sociedades (artículo 84 de la Ley 222 de 1995) (Supersociedades, 2017).



Figura: 14

Fuente: shutterstock/211435267

Superintendencia Nacional de Salud

La Superintendencia Nacional de Salud, en línea con las anteriores superintendencias, tiene como principal finalidad la protección de los derechos de los usuarios del Sistema General de Seguridad Social en temas de salud a través de un modelo de inspección, vigilancia y control de las entidades que prestan este vital servicio.



¡Importante!

Dentro de los objetivos estratégicos abordados por esta entidad se resalta la promoción del mejoramiento de la calidad de atención de los pacientes y usuarios de los servicios de salud contribuyendo al incremento de la cobertura del gobierno colombiano tal como lo indica el artículo 49 “la atención de la salud y el saneamiento ambiental son servicios públicos a cargo del Estado” de la Constitución Política de Colombia de 1991.

Para cumplir con los objetivos estratégicos, la Superintendencia Nacional de Salud cuenta áreas misionales, dependencias de apoyo y de organización como: Oficina asesora de planeación, de análisis de riesgo, de asesoría jurídica, de control interno y disciplinario, además de delegaturas para la supervisión de riesgos, protección al usuario, supervisión institucional y procesos administrativos entre las más representativas.

Dentro de las entidades vigiladas por esta superintendencia se encuentran: EPS subsidiadas, EPS contributivas, medicina prepagada, servicios de ambulancia, pólizas de salud, operadores de juegos, loterías entre las más representativas.



Figura 15.
Fuente: shutterstock/551187889

Superintendencia de Economía Solidaria

Como lo manifiesta la Superintendencia de Economía Solidaria su misión se contextualiza:

”

Somos un organismo técnico del Estado encargado de supervisar la preservación de los valores, principios y características esenciales de las organizaciones de la economía solidaria, así como la actividad, los resultados y beneficios para sus asociados. Trabajamos con estándares de calidad para proteger los intereses colectivos, en el marco de una política de transparencia y buen gobierno, para generar confianza y fortalecer al sector como alternativa de desarrollo social y económico de Colombia (Supersolidaria, 2017).

Con el esquema anteriormente citado, la Superintendencia de Economía Solidaria basa sus objetivos estratégicos en siete pilares:



Figura 16.
Fuente: propia

El modelo de inspección, vigilancia y control por la Superintendencia de Economía Solidaria se encuentra reglamentada a través de las Leyes 454 de 1998 y 79 de 1988 y los Decretos 1333, 1480, 1481 y 1482 de 1989 y que incluye entidades del sector cooperativo, empresas de servicios en las formas de administraciones públicas cooperativas, modelos asociativos como fondos de empleados, asociaciones mutuales y otras formas de trabajo asociativo.

Congreso de Colombia. (13 de diciembre de 1990). Por la cual se adiciona la Ley 145 de 1960, reglamentaria de la profesión de Contador Público y se dictan otras disposiciones. [Ley 43 de 1990].

Consejo Técnico de la Contaduría Pública CTCP. (2015). *Documento de Orientación Técnica 002*. Bogotá, Colombia: CTCP.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2012). *Documento de orientación técnica 003*. Bogotá, Colombia: CTCP.

Estupiñán, G. R. (2009). La administración de riesgos empresarial E.R.M. y la revisoría fiscal. III Encuentro de docentes de Revisoría Fiscal.

Estupiñán, R. G. (1984). *Fraudes y presentación incorrecta en la contabilidad y los estados financieros*. Bogotá, Colombia: Roesga.

Federación Internacional de Contadores. (1983). *Guía Internacional de Auditoría N° 3*. Nueva York, EE. UU.: Federación Internacional de Contadores.

Fuentes, C. M. (2009). Acercamiento al concepto de grupos empresariales: concurrencia de elementos para su existencia. *Revista Mercatoria*, 13.

Lara, W. E., y Solano, D. S. (2016). Comparación de la figura del revisor fiscal frente a los garantes de la información financiera en algunos países de América Latina, U. E. E IFAC. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 2.

Luna, Y. B. (2012). *Auditoría integral normas y procedimientos*. Bogotá, Colombia: Ecoe Ediciones.

Portafolio. (6 de septiembre de 2016). Qué son y para qué sirven las superintendencias. Portafolio. Recuperado de <http://www.portafolio.co/economia/gobierno/funciones-de-las-superintendencias-en-colombia-500210>

Presidencia de Colombia. (12 de diciembre de 2004). Por el cual se reglamentan los artículos 4 de la Ley 1314 de 2009, 165 de la Ley 1607 de 2012, 773 y 774 del Estatuto Tributario. [Decreto 2548 de 2014].

Presidencia de Colombia. (20 de febrero de 2015). Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información. [Decreto 0302 de 2015].

Superintendencia Financiera de Colombia. (2017). Qué significa la expresión. Recuperado de: <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/loader.jsf?lServicio=Publicaciones&lTipo=publicaciones&lFuncion=loadContenidoPublicacion&id=10083710&dPrint=1>

Supersolidaria. (2017). Misión, visión, valores. Recuperado de <http://www.supersolidaria.gov.co/es/nuestra-entidad/mision-vision-valores>

FUNCIÓN CERTIFICANTE DEL REVISOR FISCAL

Diana González Santos

EJE 3

Pongamos en práctica



La función certificante de revisor fiscal ha sido ampliamente utilizada por los diferentes sectores de la economía colombiana, con el ánimo de evidenciar credibilidad y garantizar la transparencia respecto a operaciones específicas del ente económico que por ley se encuentre obligado a incluir dentro de su estructura organizacional al revisor fiscal.

Bajo esta perspectiva, el presente eje temático pretende reunir las principales certificaciones expedidas por el revisor fiscal segmentándolas de acuerdo con la inspección, vigilancia y control de las Superintendencias Financiera, de Sociedades, Nacional de Salud y de Economía Solidaria.

Función certificante del revisor fiscal





Figura 1.
Fuente: shutterstock/618780368

Como se mencionó en el eje 2, el artículo 207 del Código de Comercio enuncia de manera tácita las funciones del revisor fiscal; **funciones que incluyen un compendio de actuaciones que garantizan la razonabilidad de las cifras incluidas en los estados financieros con su respectiva validación y concepto respecto al control interno de la entidad siempre obrando en consecuencia a la independencia mental inherente al cargo.**

En esta oportunidad, y con el ánimo de analizar la función certificante dentro del contexto colombiano se analizarán las siguientes funciones propias de la actividad certificante art. 207 Código de Comercio:

- Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios o junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.
- Colaborar con las entidades gubernamentales que ejerzan la inspección y vigilancia de las compañías, y rendirles los informes a que haya lugar o le sean solicitados.
- Autorizar con su firma cualquier balance que se haga, con su dictamen o informe correspondiente.
- Cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios.

En esta lista enunciativa de funciones, se hace imperativo hacer énfasis en la correspondiente a “cumplir las demás atribuciones que le señalen las leyes o los estatutos y las que, siendo compatibles con las anteriores, le encomiende la asamblea o junta de socios” (Código de Comercio, art. 7º), teniendo en cuenta que de esta función se derivan la mayoría de actuaciones certificantes del revisor fiscal, las cuales cuentan con las siguientes características:

- Las certificaciones solicitadas atestán actuaciones particulares con impacto en temas financieros, de cumplimiento, de gestión y control interno propio de cada entidad.
- Las certificaciones pueden ser potestativas bajo fuerza de ley o por solicitud voluntaria de las organizaciones que las hayan incluido en sus políticas internas, de gestión y control.



¡Importante!

La función referida, de manera general, obliga al revisor fiscal a cumplir con las demás obligaciones no incluidas de manera tácita en las funciones enunciadas y que son ampliadas a través de los estatutos del ente económico o aquellas encomendadas por la asamblea o junta de socios, función que acoge las certificaciones objeto de estudio en el presente eje temático.

Así las cosas, y para abordar de manera consecuente el tema propuesto, se puede definir función certificante como la responsabilidad del revisor fiscal respecto a la certificación de información financiera, de gestión, de cumplimiento y control interno requerida por terceros con el ánimo de evidenciar la transparencia y buena gestión del ente económico sujeto a los procedimientos del revisor fiscal cumpliendo de manera recíproca con las funciones descritas por el Código de Comercio en Colombia.



Instrucción

Con el ánimo de contextualizar la función certificante, se sugiere la remisión al recurso de aprendizaje “Función Certificante del revisor fiscal”. Se encuentra disponible en la página principal del eje 3.

Para ilustrar con mayor precisión la función certificante del revisor fiscal desde diferentes perspectivas y en términos tributarios, citamos el artículo 777 del Estatuto Tributario que reza:



La certificación de contador público y revisor fiscal es prueba contable. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes (Estatuto Tributario, art. 777).

Así mismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública indica: “como ya lo ha sostenido este Consejo Técnico, la certificación que emite un revisor fiscal debe entenderse como la atestación o testimonio que se da sobre las actuaciones administrativas”; adicionalmente, es importante destacar que la administración es la responsable por la información que se produce al interior de la empresa como resultado de su gestión.



¡Importante!

Como se puede observar, la función certificante del revisor fiscal es tan amplia como su propia responsabilidad, permitiendo atestar múltiples actuaciones del ente económico hacia terceros quienes, a través de las certificaciones expedidas por este rol, soportan la toma de decisiones.

Al tener claro el concepto de función certificante y las funciones inherentes al revisor fiscal en este campo, se hace necesario identificar cómo estas certificaciones contribuyen a los ejes propios y funcionales de las superintendencias en los ejes de:

Vigilancia

Como la palabra lo indica ("vigilare", ver, observar), el Estado solo observa la conducta de los particulares, sin que esto represente para aquellos ninguna carga o interferencia directa en sus actividades. Así, por ejemplo, si se hacen los análisis financieros, revisión de estatutos o de otra información que se tenga de las entidades vigiladas.

Fuente: Superintendencia de Economía Solidaria (2013)

Inspección

Aquí ya hay una carga para el administrado; su fundamento son las facultades que tiene la Superintendencia en virtud de sus funciones legales, al representar el interés general que prevalece sobre el interés particular. Así, por ejemplo, el realizar una visita administrativa, el recepcionar una declaración a un representante legal, el requerir la entrega de determinados documentos, constituyen potestades especiales que no tienen los particulares, unos respecto de otros, sino que solo las tiene el Estado frente a aquellos.

Control

Es el grado más alto de supervisión. De manera excepcional la Superintendencia, autorizada por la Constitución y la ley, interfiere directamente en la autonomía de las entidades vigiladas. Es el caso, por ejemplo, de la orden de remover a un directivo, de la toma de posesión para administrar o liquidar una entidad, de la orden dada de realizar una reforma estatutaria.



Instrucción

Con el ánimo de contextualizar las certificaciones dentro del actuar del revisor fiscal, sus funciones y responsabilidades, se sugiere el recurso de aprendizaje "Articulando la función certificante".



Figura 2.
Fuente: shutterstock/721196005

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia Financiera

Como se había enunciado, las entidades legalmente autorizadas para la captación, manejo, aprovechamiento o inversión de recursos del público, son sujetas al esquema de inspección, vigilancia y control de la Superintendencia Financiera.

Como lo indica la Superintendencia Financiera de Colombia:

”

Las citadas entidades autorizadas para captar recursos del público deben constituirse exclusivamente bajo la forma de sociedades anónimas o de cooperativas financieras. Así las cosas, en nuestro país ninguna sociedad colectiva, en comandita, de responsabilidad limitada o empresa unipersonal puede contar con autorización legal para captar recursos del público y, mucho menos, una persona natural (Superfinanciera, 2017).

Ahora bien, con el ánimo de revisar las certificaciones particulares que deben ser expedidas para entidades vigiladas por la superintendencia citada, se hace necesario la remisión a la Circular Básica Jurídica 007 de 1996 en su numeral 4.14 del capítulo 3, título 1:



a) Los que deban ser elaborados en cumplimiento de las normas establecidas por esta Superintendencia en uso de la facultad consagrada en el artículo 326, numeral 3, letra b) del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero y, complementariamente, los exigidos por el Código de Comercio y sus disposiciones reglamentarias y la Ley 43 de 1990, relacionados, entre otros, con la presentación de estados financieros básicos, estados financieros consolidados, estados financieros de publicación con excepción de las notas a los estados financieros.

El numeral citado, reglamenta la obligatoriedad de reporte de información para las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera teniendo presente que esta Superintendencia construye informes relevantes para la economía del país y adicionalmente le proporcionan insumos para verificar en términos de vigilancia y control el buen desempeño y quehacer de las entidades inspeccionadas. Los reportes solicitados por la Superintendencia citada incluyen apartados respecto a estados financieros intermedios y **anualizados**, clientes, tipo de evaluación del cliente, transacciones relevantes (en efectivo, sospechosas), transacciones cambiarias, patrimonios autónomos, entre otros.



Anualizados

Este término se refiere a la expedición anual de los estados financieros, pueden ser intermedios (inferiores a un año) y como norma general anualizados.



Dicho de una variable económica, como el precio, el interés, la tasa, el porcentaje, el incremento, etc.: Calculada para períodos de menos de un año sobre la base aplicable a un año completo. Recuperado de: Real academia de la lengua española; <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=anualizado>



Ejemplo

Un ejemplo de esta situación corresponde al expuesto por la Ley 1762 de 2015 que proporciona instrucciones respecto a la administración del riesgo de lavado de activos y financiación de terrorismo quienes deberán con una periodicidad mensual reportar todas aquellas situaciones en la citada circular ante la Unidad de Información y Análisis Financiero (UIAF); la citada ley adicionó el artículo 207 del Código de Comercio incluyendo una nueva función del revisor fiscal:



10. Reportar a la Unidad de Información y Análisis Financiero las operaciones catalogadas como sospechosas en los términos del literal d) del numeral 2 del artículo 102 del Decreto-ley 663 de 1993, cuando las adviertan dentro del giro ordinario de sus labores.

Con el ánimo de ampliar el concepto de lavado de activos y financiación del terrorismo sugerimos la lectura denominada:



Lectura recomendada

Lo que debe saber sobre el lavado de activos y la financiación del terrorismo (Cap. 1)

UIAF

Por otra parte; y retomando la Circular Básica Jurídica podemos evidenciar los subsecuentes numerales que se refieren a las certificaciones:

”

b) Los contemplados expresamente en las normas regulatorias del sistema financiero y del sector asegurador, tales como la relativa al acceso al cupo ordinario de liquidez en el Banco de la República a que alude el parágrafo del artículo 11 de la Resolución Externa 033 de 1992, expedida por la Junta Directiva del Banco de la República, para el caso de los establecimientos de crédito (Superfinanciera, 1996, Numeral 4.14)

En este punto y teniendo presente la complejidad del sector financiero en Colombia, el gobierno colombiano facultó al Banco de la República para:

”

... fijar periódicamente un cupo ordinario de crédito a los bancos afiliados al Banco de la República para operaciones de préstamos y descuento, señalar un cupo especial de crédito que solo se utilizará en el descuento de operaciones destinadas a determinadas actividades económicas, de acuerdo con las necesidades del desarrollo agrícola, industrial y comercial del país y fijar cupos extraordinarios de crédito en casos de emergencia y con carácter temporal (Banrepública, 2017).

Retomando la Circular Básica Jurídica encontramos:

”

c) En los demás casos y con el fin de evaluar la manera como la entidad está dando cumplimiento a todas las normas legales, estatutarias y reglamentarias vigentes, el revisor fiscal deberá allegar, con la misma periodicidad de los estados financieros intermedios y de fin de ejercicio que se deben remitir a esta Superintendencia, un dictamen en el que se exprese claramente la información financiera revisada... sin perjuicio de que tan pronto como se detecte una irregularidad, que en opinión de la Revisoría fiscal deba ser conocida por esta Superintendencia, se pronuncie sobre tal circunstancia (...) (Superfinanciera, 1996, numeral 4.14).

Como se puede observar en el numeral anterior, el revisor fiscal dentro de sus actuaciones deberá dictaminar los estados financieros solicitados por la Superintendencia Financiera en los ejes correspondientes a representación fiel de la estructura económica del ente certificado, normas de auditoría aplicadas y cumplimiento de normas asociadas.



Figura 3.
Fuente: shutterstock/538414810

Otras actuaciones, en las cuales interviene el revisor fiscal se incluyen en la Circular Externa 004 de 2012 referente a reportes de información periódica y relevante; en esta circular se amplía información respecto al reporte que deben realizar ante la Superintendencia Financiera los emisores de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE) en el cual se solicita el dictamen de revisor fiscal además de:



7. Emisores de Bonos de Riesgo. Las entidades emisoras de bonos de riesgo inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE), además de cumplir con la información trimestral, deberán enviar un informe sobre la evolución del acuerdo de reestructuración, suscrito por el representante legal, el revisor fiscal y el promotor del acuerdo (Superfinanciera, 2012, Circular Externa 004).

Adicional a este pronunciamiento, encontramos la Circular 10 de 2013 dirigida a representantes legales, revisores fiscales de las entidades vigiladas y de los emisores de valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores contiene como referencia: “Solicitud de información relativa a los planes de acción del proceso de convergencia hacia las Normas Internacionales de Información Financiera para entidades del Grupo 1” [enuncia el esquema de convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera \(NIIF\) y cómo las entidades adscritas deben reportar el plan de implementación el cual incluye actividades y cronograma que garantice el éxito de este proceso.](#)

Finalmente, como norma macro reglamentaria en aspectos del sector financiero y bancario, se debe citar la Circular Básica Contable y Financiera expedida en 1995 en la cual se atienden temáticas como metodología de evaluación de inversiones, gestión de riesgo de crédito, venta de activos improductivos, castigo de activos, reglas relativas a la administración del riesgo de liquidez, estados financieros comparativos, intermedios, de fin de ejercicio y consolidaciones, valoración de carteras colectivas, libros de contabilidad de entidades vigiladas, remisión de información, entre otras.

En la misma Circular 10 de 2013 se menciona en múltiples ocasiones la pertinencia de la participación del revisor fiscal; un ejemplo de esta aseveración se ubica en el capítulo IX referente a Estados Financieros de Fin de Ejercicio en el cual se cita:

”

2.3.11. Dictamen del revisor fiscal. Se deberá remitir el dictamen del revisor fiscal de los estados financieros de la respectiva entidad vigilada y de los fondos de pensiones obligatorias y voluntarias, teniendo en cuenta para ello lo señalado en los artículos 208 y 209 del Código del Comercio, la Ley 43 de 1990, lo establecido en el Título I, Capítulo III, numeral 4.8 de la Circular Externa 007 Básica Jurídica y los artículos 11 y 12 del Decreto 1406 de 1999, así como toda aquella normatividad que al respecto sea expedida con fines complementarios. (Superfinanciera, 2013, circular 10).

De igual manera el Capítulo X sobre Estados Financieros Consolidados o combinados menciona:

”

5. Certificación: Los estados financieros consolidados y/o combinados deben ser certificados; cuando los mencionados estados financieros correspondan al cierre de ejercicio de la matriz, se deberá anexar el dictamen sobre los mismos emitido por el revisor fiscal de esta (Superfinanciera, 2013, circular 10).



Figura 4.
Fuente: shutterstock/377119480

Como se puede observar, la institución del revisor fiscal es un apoyo vital e imprescindible en el esquema de inspección, vigilancia y control; las funciones certificantes contenidas en las circulares de la Superintendencia y otras normas relacionadas dan fe de esta afirmación delegando en el revisor fiscal la certificación de informes y la descripción detallada del criterio utilizado por este profesional en la evaluación de la situación financiera tal como lo indica el apartado 6.4. del Proyecto Circular Externa Revisoría fiscal de las Entidades Vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia del año 2008 que indica entre otros deberes:

”

El informe trimestral a través del cual se pongan en conocimiento de esta Superintendencia, las observaciones de mayor relevancia sobre las cuentas evaluadas, las debilidades encontradas, la cuantificación de las mismas, los comentarios y conclusiones efectuados tanto por la administración como por la revisoría fiscal, en la pro forma que se adjunta a la presente circular (Superintendencia financiera de Colombia, 2008, s. p.).

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia de Sociedades

La Superintendencia de Sociedades enfoca su misión a:



Contribuir a la preservación del orden público económico por medio de las funciones de fiscalización gubernamental sobre las sociedades comerciales y ejercer las facultades jurisdiccionales previstas en la ley, tanto en el ámbito de la insolvencia como en el de los conflictos societarios” (Supersociedades 2017) y es bajo este objetivo que a través de labores de inspección, vigilancia y control contribuye al supuesto de negocio en marcha contemplado dentro del Marco Conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y que indica: “4.1 Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento, y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o recortar de forma importante la escala de sus operaciones; si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente, en cuyo caso dicha base debería revelarse (CTCP, 2012, p. 29)

Con la anterior hipótesis y teniendo presente que todas las entidades vigiladas por la Superintendencia de Sociedades se encuentran en la obligación de presentar anualmente los estados financieros que reflejen la realidad económica del ente, y que deben estar certificados y dictaminados por un revisor fiscal que se encuentre habilitado para tal fin; y no es para menos cuando la Ley 222 de 1995 por la cual se modifica el libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones amplía esta obligación en su capítulo IX en el cual se indican los mecanismos de inspección, vigilancia y de control de la Superintendencia mencionada que pueden ir desde autorizaciones hasta visitas de verificación y sanciones.

Como se puede evidenciar, el campo de acción de la Superintendencia de Sociedades es amplio y al abordar las sociedades mercantiles se podrían listar un sin número de certificaciones propias de la operación de un ente económico; a continuación, se listan las más importantes.

Certificación que expide el revisor fiscal para acreditar que las sociedades se encuentran al día en pagos parafiscales a la seguridad social y se encuentran habilitadas para celebrar contratos con el Estado

El artículo 50 de la Ley 780 del año 2002 reza:

”

Control a la evasión de los recursos parafiscales: La celebración, renovación o liquidación por parte de un particular, de contratos de cualquier naturaleza con Entidades del sector público, requerirá para el efecto, del cumplimiento por parte del contratista de sus obligaciones con los sistemas de salud, riesgos profesionales, pensiones y aportes a las Cajas de Compensación Familiar, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y Servicio Nacional de Aprendizaje, cuando a ello haya lugar (...) Cuando la contratación se realice con personas jurídicas, se deberá acreditar el pago de los aportes de sus empleados, a los sistemas mencionados mediante certificación expedida por el revisor fiscal, cuando este exista de acuerdo con los requerimientos de ley (Congreso de Colombia, 2002).

Este modelo de certificación, aunque presenta un antecedente que soporta el pago de recursos parafiscales cuando suceda o se tenga la perspectiva de contratación con entidades del Estado, ha cobrado popularidad, siendo exigido por un sin número de empresas del sector privado, que con el ánimo de fortalecer el control interno de su organización respecto al modelo de contratación y conocimiento del proveedor o en su defecto acreedor solicitan este tipo de certificación.

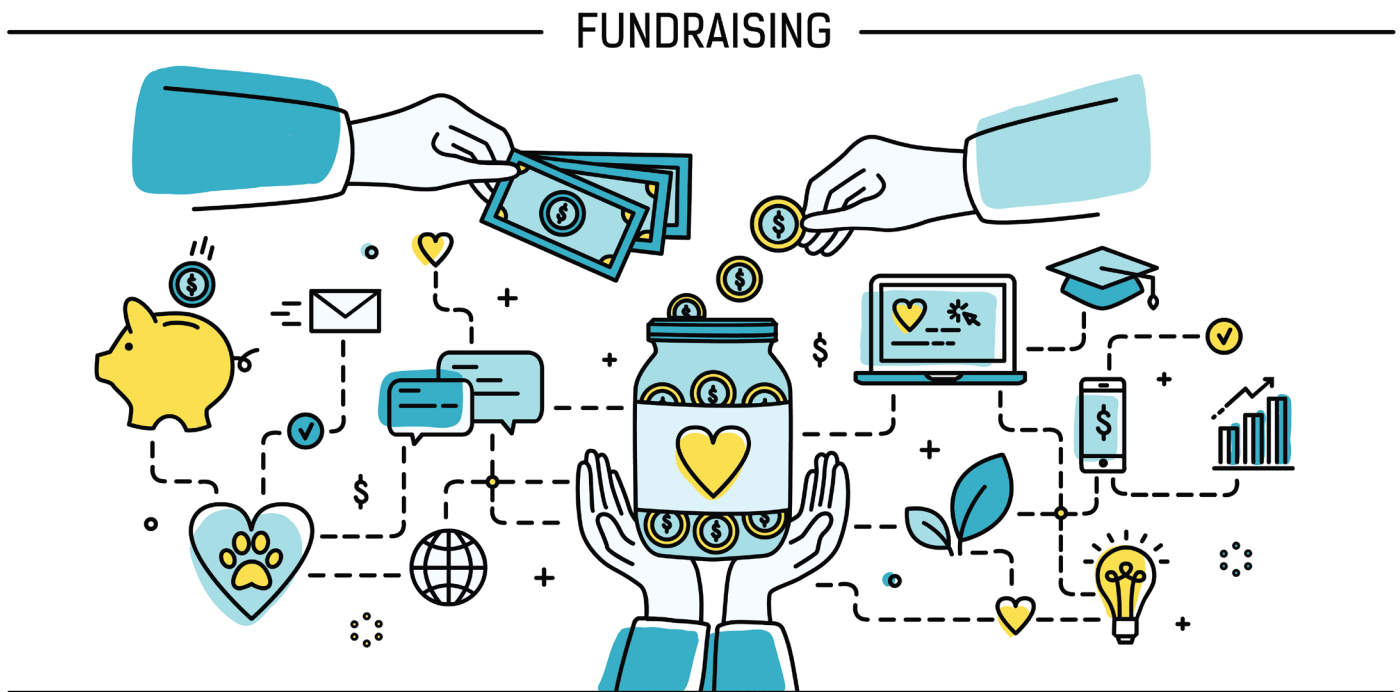


Figura 5.
Fuente: shutterstock/663959731

Donaciones

Tal como se mencionó al inicio del presente eje, la revisoría fiscal opera desde la dimensión antievasión y antielusión del Estado colombiano contribuyendo de manera puntual al recaudo justo en términos de equidad tributaria; el artículo 1443 del Código Civil Colombiano define donación como: “la donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta”. Este concepto encierra un sinnúmero de connotaciones, habilitando al contribuyente de impuestos a utilizar esta figura con transferencia de sus bienes y patrimonio, logrando en muchas oportunidades disminuir el impuesto a pagar aprovechando los topes designados por el Gobierno nacional.

Las contravenciones respecto al modelo de donaciones en Colombia ha sido ampliamente estudiado y ha sido tema motivador de múltiples reformas que buscan limitar el alcance de las donaciones respecto a su impacto a nivel tributario; prueba de lo anterior se expone en la Ley 1819 de 2016 que contempla un nuevo tratamiento para las donaciones incluyendo cambios radicales en su manejo y reconocimiento; a partir del año 2017 algunas donaciones con descripción tácita en la norma pueden ser deducibles y todas las donaciones pueden ser sujeto de deducción en 25 % siempre y cuando cumplan una serie de requisitos que incluye la evidencia de formalización del ente económico receptor de la donación, donaciones destinadas a las bibliotecas públicas, entidades que promuevan la investigación y desarrollo, parques naturales entre otras.

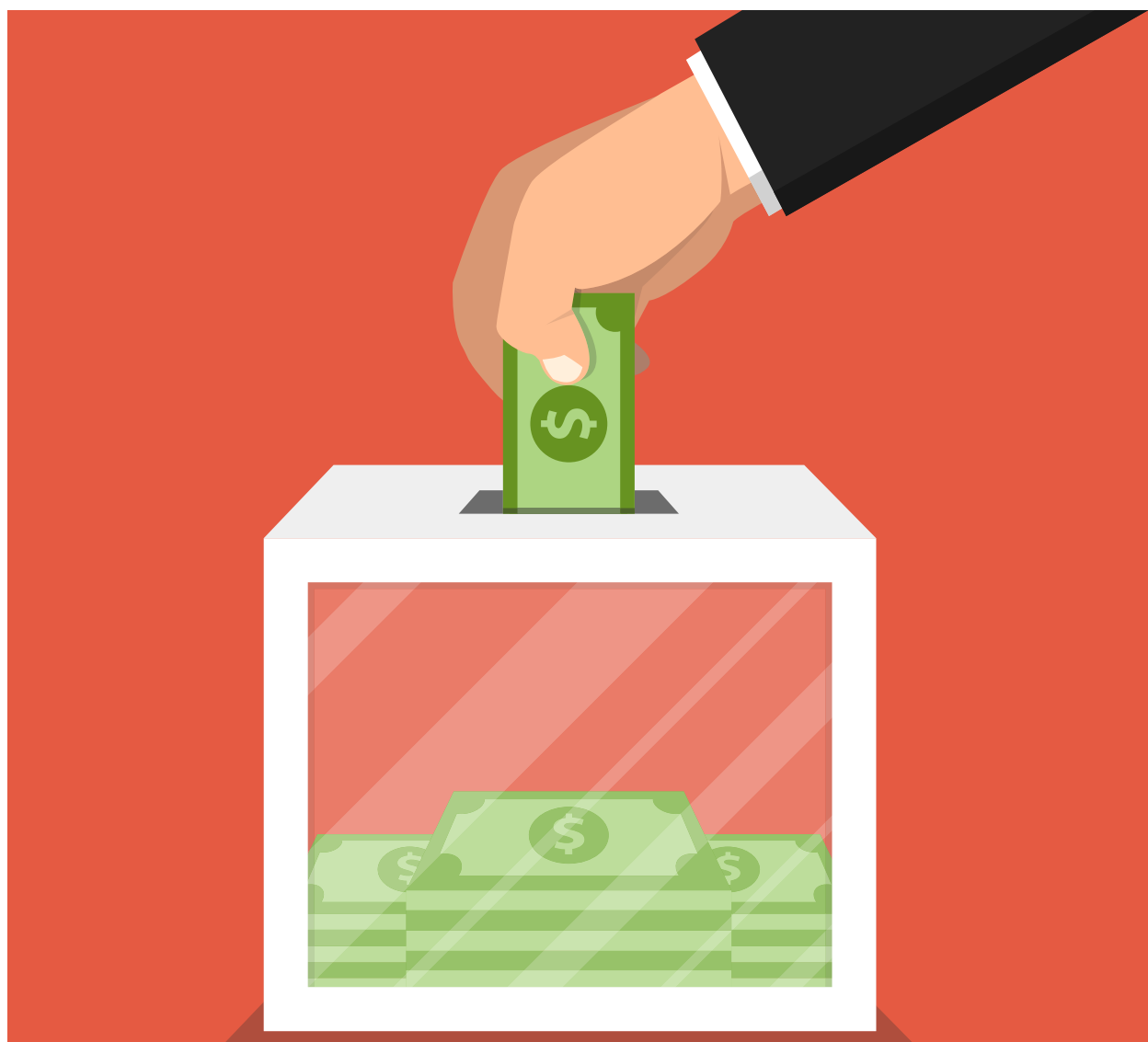


Figura 6.
Fuente: shutterstock/582306640

Así mismo, al amparo de la Ley 1819 de 2016, el receptor de la donación, debe emitir un certificado firmado por revisor fiscal o contador, en donde conste la forma, el monto y la destinación de la donación, así como el cumplimiento de las condiciones señaladas para tal fin; ubicando nuevamente al revisor fiscal en el estadio de fiscalización y control del Estado, con el objetivo último de certificar las operaciones que en el pasado han contribuido de manera directa a incrementar los índices de evasión y elusión y disminuir de manera directamente proporcional el recaudo por concepto de impuestos.

Con el ánimo de contextualizar el esquema de donaciones en las nuevas dimensiones de la reforma tributaria estructural 2016 sugerimos:



Lectura recomendada

Abecé de la reforma tributaria (Pág 5, punto 2: Régimen tributario para entidades sin ánimo de lucro)

DIAN

Capacidad de organización y condición de gran empresa, mediana empresa, pequeña empresa o microempresa



Figura 7.
Fuente: shutterstock/392372002

El artículo 20 del Decreto 4881 de 2008 por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1150 de 2007 en relación con la verificación de las condiciones de los proponentes y su acreditación para el Registro Único de Proponentes a cargo de las Cámaras de Comercio y se dictan otras disposiciones reza:

”

Documentos de soporte sobre capacidad de organización. Para la verificación de la información sobre la capacidad de organización de los proponentes, el interesado deberá adjuntar certificación del revisor fiscal o contador público, según corresponda, donde consten los ingresos brutos operacionales de los dos (2) mejores años de los últimos cinco (5) años, relacionados exclusivamente con la actividad en la que se inscribe y el procedimiento utilizado para el cálculo de la capacidad de organización (...) (Decreto 4881, art. 20).

Este resulta ser uno de los ejemplos más dicientes respecto al efecto de las certificaciones del revisor fiscal y el soporte que brinda este tipo de documentos en aquellas actuaciones del Estado en las cuales existe intervención de terceros y que propende por la equidad e igualdad de condiciones en aquellas concesiones del estado en las cuales debe mediar un proceso de selección; es así como para la verificación documental por parte de la Cámara de Comercio se hace necesaria la aseveración del revisor fiscal respecto a la capacidad de la organización medida respecto a sus ingresos brutos y los años de antigüedad en determinado sector económico.

Por otra parte, el artículo 2º de la Ley 590 de 2000 modificado por el artículo 43 de la Ley 1450 de 2011 y sus decretos reglamentarios clasifican a las organizaciones en mediana, pequeña y micro empresas teniendo en cuenta variables como valor de los activos y planta de personal; así las cosas y amparados en el Decreto 0734 de 2012 en su artículo 6.2.1.3. parágrafo que reza:

”

El proponente debe aportar como soporte documental de su calidad de gran empresa o Pyme o Mipyme, un certificado de contador público o revisor fiscal, si tiene este último, en donde se indique, si es Gran empresa, Mediana empresa o Pequeña empresa, de conformidad con lo dispuesto en la normatividad vigente.

Modificaciones en el capital suscrito y pagado de las sociedades por acciones

Otra de las certificaciones más recurrentemente expedidas por los revisores fiscales corresponden a aquellas que registren modificaciones en el capital suscrito y pagado en las sociedades por acciones. En este punto es importante mencionar que una sociedad anónima puede dividir su capital en capital suscrito cuyo monto corresponde a aquellas acciones que la entidad se compromete a cancelar de acuerdo con unos términos establecidos previamente y capital pagado que corresponde a aquel valor que ha sido efectivamente pagado por los accionistas.

En las circunstancias descritas anteriormente es usual que las sociedades por acciones decidan aumentar el capital suscrito y pagado, situación que se justifica a través de:



Figura 8
Fuente: propia

Para los casos a y b, la normatividad colombiana solicita certificado del revisor fiscal en el cual se detalle la decisión y las causas que sustenten dicho cambio con el ánimo de soportar a nivel público la modificación del capital.

Corte del año fiscal para sociedad extranjera



Figura 9
Fuente: shutterstock/262750391

En Colombia es habitual encontrar empresas asociadas a un holding, grupo empresarial, multinacional o transnacional o entidades con operaciones nacionales sin representación en nuestro país, situaciones que desencadena importantes cambios respecto al manejo contable y financiero de las empresas; y que, en muchas oportunidades la empresa que se ubica en Colombia que puede ostentar el perfil de matriz, filial o subsidiaria debe realizar cambios importantes en su dinámica para lograr la armonía del grupo empresarial a pesar de la convergencia a Normas Internacionales de Información Financiera.



Ejemplo

Un ejemplo de la situación descrita anteriormente, corresponde a que en el país de origen de la entidad, la fecha de corte de un año fiscal sea diferente a la de Colombia, motivo que hace que los estados financieros de la compañía presenten una diferencia significativa al ser comparados con los emitidos en Colombia; sumémosle a esta situación, la presentación de la entidad estudiada a una licitación con el estado a través del Registro Único de Proponentes; es en este punto, donde el revisor fiscal deberá certificar que los estados financieros presentan una fecha de corte diferente a la requerida bajo norma local sin que esta situación afecte de manera representativa la estructura financiera del ente económico y la representación fiel de las transacciones y hechos económicos registrados a nivel nacional e internacional.

Y aunque es bien sabido que, en Colombia, el dictamen del revisor fiscal se extiende sobre los estados financieros con corte anual, la certificación tratada en este apartado reviste alta utilidad teniendo en cuenta y tal como lo cita el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el Concepto 415 del 4 de septiembre de 2014:

”

La NIC 34 establece las bases para la presentación de los estados financieros intermedios pero no establece las bases para la presentación de los diferentes estados financieros de propósito especial (estados financieros extraordinarios, estados de liquidación, estados financieros con fines de supervisión, etc.), porque están por fuera de los objetivos de los estándares internacionales, dado que no pretenden satisfacer las necesidades de información de múltiples usuarios sino las de usuarios específicos (CTCP, 2014).

Y es en este punto, donde la función certificante del revisor fiscal amplía su campo de acción para usuarios específicos de la información contable.



Figura 10.
Fuente: shutterstock/265829168

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia Nacional de Salud

Como se mencionó anteriormente, la Superintendencia Nacional de Salud se encarga de vigilar la oportuna gestión de las entidades que participan en el sistema de salud en Colombia y su misión se enuncia así: “Proteger los derechos de los usuarios del Sistema General de Seguridad Social en Salud mediante la inspección, vigilancia, control y el ejercicio de la función jurisdiccional y de conciliación, de manera transparente y oportuna” (Supersalud, 2017).

En este horizonte, se hace necesario observar la Ley 100 de 1993 que en su artículo 228 reglamenta la obligatoriedad de la revisoría fiscal en los siguientes términos:



Las entidades promotoras de salud, cualquiera sea su naturaleza, deberán tener un revisor fiscal designado por la asamblea general de accionistas, o por el órgano competente. El revisor fiscal cumplirá las funciones previstas en el libro II, título I, capítulo VII del Código de Comercio y se sujetará a lo allí dispuesto sin perjuicio de lo prescrito en otras normas (...) (Ley 100, art. 228).

Así mismo, el artículo 232 reza:



Obligaciones de las instituciones prestadoras de servicios de salud. A las instituciones prestadoras de servicios de salud se les aplicará las disposiciones contenidas en los artículos 225, 227 y 228 de que trata la presente ley, de acuerdo con la reglamentación que se expida para el efecto. El Ministerio de Salud definirá los casos excepcionales en donde no se exigirá la revisoría fiscal (Ley 100, art. 232).

La Ley 100 de 1993 y la Circular Externa 049 de 2008 reglamentan los mecanismos válidos para ejercer la inspección, vigilancia y control que la Superintendencia Nacional de Salud debe ejercer, adicionalmente la circular reúne todas las instrucciones y las solicitudes de información con destino a la entidad, sujetos vigilados y los usuarios de esta superintendencia; en su capítulo I en consideraciones sobre los responsables en el suministro de la información y el cumplimiento de las instrucciones impartidas por la Superintendencia Nacional de Salud menciona la responsabilidad del representante legal respecto al envío de información e insiste en la figura del revisor fiscal el cual debe ser posesionado ante dicha superintendencia a través de un trámite incluido en la circular.

Con el ánimo de atender las responsabilidades y deberes prescritos en el sector salud, los revisores fiscales expiden certificaciones como:



Figura 11.
Fuente: shutterstock/397809358

Certificado de prestación de servicios de salud

En el sector salud y alineado con el derecho fundamental de la vida y atención en caso de urgencia y/o emergencia para los ciudadanos, resulta natural la prestación de estos servicios en cualquier punto de atención sin tener una alianza o contrato vigente respecto a la empresa prestadora de salud o EPS que el paciente haya contratado previamente.



¡Importante!

La situación anteriormente descrita desencadena la solicitud de reembolsos por los servicios de salud prestados sin relación de causalidad con el paciente; en algunos otros casos la falta de equipos, tecnología y/o espacio físico adecuado hace que las entidades o instituciones prestadoras de servicios de salud deban acudir a otras con el ánimo de brindar un servicio integral, asumiendo de manera posterior los costos asociados a dicho servicio.

Las situaciones descritas anteriormente soportan la elaboración de una certificación que relacione las facturas causadas en la prestación de servicios para usuarios del régimen contributivo y/o subsidiario, afiliados a determinada entidad y que se encuentran aprobadas con el ánimo de tramitar el reembolso, certificación que debe ir acompañada con la firma del revisor fiscal buscando la mitigación de riesgo de fraude en este tipo de reembolsos.

Certificado en transmisión de datos

La Circular Externa 002 del 1 de febrero de 2011 establece:



Que los archivos que reportan trimestralmente las Entidades Administradoras de Planes de Beneficios – EAPB y semestralmente las IPS PRIVADAS, deben estar firmados digitalmente por el Representante Legal y Contador obligatoriamente, y si la entidad vigilada tiene revisor fiscal, los archivos deben contener tres (3) firmas incluyendo la firma digital del revisor fiscal” (Supersociedades, 2011).

Este deber, descrito de manera tácita en la Circular referida obliga a los revisores fiscal a incluir la atestación de su opinión respecto a la información transmitida a la Superintendencia Nacional de Salud.

Función certificante de la revisoría fiscal en entidades cuya inspección, vigilancia y control es ejercida la Superintendencia de Economía Solidaria

La Superintendencia de Economía Solidaria tiene como principal objetivo la inspección, vigilancia y control sobre aquellas entidades del sector cooperativo y asociativo y en general todas aquellas instituciones que pertenezcan a la economía solidaria; bajo esta perspectiva, encontramos las siguientes entidades como integradoras del modelo:



Figura 12. Entidades que integran el sector asociativo y cooperativo en Colombia.
Fuente: Supersolidaria.

Ahora bien, para pertenecer y ser catalogado dentro del sector solidario, según la Circular Básica Jurídica 007 de 2008 las entidades postulantes deberán gestionar ante la superintendencia la respectiva autorización para el ejercicio de la actividad financiera de las cooperativas de ahorro y crédito y las multiactivas o integrales con sección de ahorro y crédito una lista contenida en la citada circular y que contiene de manera textual:



3.6.1. Formato de solicitud del trámite suscrita por el representante legal, donde conste adicionalmente la certificación suscrita por el representante legal y el revisor fiscal sobre el monto mínimo de aportes sociales pagados exigidos por la ley. Ver menú trámites de la página web www.supersolidaria.gov.co

Adicionalmente y cuando la entidad requiera autorización para la cesión de activos, pasivos y contratos, al igual que el punto anterior deberá diligenciar el formato de solicitud de la autorización con indicación de motivos y condiciones de cesión acompañado con:



una certificación suscrita por el representante legal y revisor fiscal Certificación suscrita por el representante legal y revisor fiscal donde conste que las entidades cedentes y cesionarias cumplirán las normas de solvencia vigentes una vez se produzca el proceso de cesión (aplicables solo a las Entidades que ejerzan la actividad financiera) (Supersolidaria, 2008, Circular 007).

Es importante mencionar que dadas las características diferenciales del sector cooperativo y asociativo en el cual prima el bien colectivo y beneficio mutuo, existen ciertas circunstancias inherentes a su propia actividad como la obligatoriedad de la especialización cuando:

”

... el monto total del patrimonio de la cooperativa multiplicado por la proporción que represente el total de depósitos de los asociados respecto del total de activos de la entidad, arroje un monto igual o superior al monto mínimo de aportes sociales requeridos para constituir una cooperativa financiera (Supersolidaria, 2008, Circular 007).

Ante el cumplimiento de las variables listadas en la especialización, el revisor fiscal debe informar el hecho de manera inmediata tal como lo consagra la Circular Básica Jurídica 007 de 2008.



¡Importante!

Otra de las características diferenciales del gremio corresponde a los aportes sociales que de acuerdo con la Circular Externa 001 de 2009 corresponden a:

”

La participación que ha sido pagada por los asociados a las cooperativas y fondos de empleados mediante cuotas periódicas ya sean en dinero, en especie o en trabajo convencionalmente avalados. Los aportes sociales constituyen el capital social de las organizaciones solidarias y su monto y periodicidad de pago deben quedar establecidas en los estatutos (Supersolidaria, 2008, Circular 001).

Estos aportes en cooperativas financieras, que de acuerdo con el artículo 42 de la Ley 454 de 1998 deben acreditar y mantener un monto mínimo de aportes sociales pagados equivalentes a una suma no inferior a \$1.500.000.000 y con tratamiento especial descrito en el Parágrafo 2:

”

Las cooperativas que adelanten actividad financiera en los términos de la presente ley, se abstendrán de devolver aportes cuando ellos sean necesarios para el cumplimiento de los límites previstos en el presente artículo, así como de los establecidos en las normas sobre, margen de solvencia.

Para estos últimos efectos, deberá cursarse ante la Superintendencia de Economía Solidaria una solicitud escrita en la cual se expongan con detalle las razones de esta modificación en los aportes justificando de esta manera la excepción, trámite que debe ser avalado por el revisor fiscal de la entidad para que surta el proceso administrativo; esta misma situación se replica en la solicitud de autorización para el desmote del ejercicio de la actividad financiera, para cooperativas constituidas antes del 4 de agosto de 1998 cuyo trámite es contemplado en la Circular Externa 007 de 2008.



Figura 13.
Fuente: shutterstock/618780422

Como se puede evidenciar, el gremio asociativo y de cooperativas acoge un número importante de certificaciones tramitadas por el revisor fiscal, institución que goza de intervención respecto a su rol certificante en múltiples actuaciones administrativas; desde las enunciadas en el apartado anterior hasta la certificación de finalización de libros oficiales, cuando se presente pérdida del mismo cuando falten pocas hojas útiles por utilizar (Circular Básica Jurídica 007 de 2008; 4. Registro de Libros Oficiales).



Instrucción

Con el ánimo de enlazar los contenidos tratados en el presente eje de pensamiento, recomendamos la revisión de la actividad de aprendizaje: PwC recibe multa de US\$6.6 millones por conductas indebidas en auditorías. Se encuentra disponible en la página principal del eje 3.

Banco de la República. (2017). La intervención del Estado en el Banco de emisión. Recuperado de <http://www.banrepcultural.org/blaavirtual/economia/banrep1/hbrep74.htm>

Congreso de la República. (18 de diciembre de 2002). Por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1º de enero al 31 de diciembre de 2003. [Ley 780 de 2002].

Congreso de la República. (23 de diciembre de 2003). Por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones. [Ley 100 de 1993].

Congreso de la República. (27 de marzo de 1971). Por medio del cual se expide el Código de Comercio. [Decreto 410 de 1971].

Congreso de la República. (30 de marzo de 1989) Estatuto Tributario. [Decreto 624 de 1989].

Congreso de la República. (31 de diciembre de 2008). Por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 1150 de 2007 en relación con la verificación de las condiciones de los proponentes y su acreditación para el Registro Único de Proponentes a cargo de las Cámaras de Comercio y se dictan otras disposiciones. [Decreto 4881 de 2008].

Congreso de la República. (6 de julio de 2015). Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal. [Ley 1762 de 2015].

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN. (2016). Abecé reforma tributaria estructural. Recuperado de: https://www.dian.gov.co/descargas/centrales/2017/Abece_Reforma_Tributaria_2016.pdf

Superintendencia de Economía Solidaria. (2008). Circular externa 007. Recuperado de <http://www.supersolidaria.gov.co/es/normativa/circular-basica-juridica>

Superintendencia de Economía Solidaria. (2003). Circular externa de 2003. Recuperado de <https://www.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile17628&downloadname=ce013.rtf>

Superintendencia de Salud. (2011). Circular externa 002. Recuperado de https://docs.supersalud.gov.co/PortalWeb/Juridica/CircularesExterna/C_2011_Norma_0002.pdf

Superintendencia Financiera de Colombia. (2017). Qué significa la expresión. Recuperado de: <https://www.superfinanciera.gov.co/jsp/loader.jsf?!Servicio=Publicaciones&ITipo=publicaciones&IFuncion=loadContenidoPublicacion&id=10083710&dPrint=1>

Superintendencia Financiera. (1996). Circular Básica Jurídica 007. Recuperado de: <https://www.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile13455&downloadname=modce007.xls>

Superintendencia Financiera. (2012). Circular externa 004 para los representantes legales de emisores de valores inscritos en el registro nacional de valores y emisores. Recuperado de https://m.superfinanciera.gov.co/descargas?com=institucional&name=pubFile23350&downloadname=ce004_12.doc

Superintendencia Nacional de Salud. (2013). Circular externa 10 para prestadores de servicios de salud, entidades administradoras de planes de beneficios y entidades territoriales. Recuperado de http://www.icbf.gov.co/cargues/avance/docs/circular_supersalud_0010_2013.htm

Unidad de Información y Análisis Financiero UIAF (2014), Todo lo que debe saber sobre el lavado de activos y la financiación del terrorismo. Recuperado de: <https://www.uiaf.gov.co/?idcategoria=27734>

FUNCIÓN CERTIFICANTE DEL REVISOR FISCAL

Diana González

EJE 4

Propongamos



Dictamen del revisor fiscal





Figura 1.
Fuente: shutterstock/726712036

Múltiples son las funciones inherentes a la figura de revisoría fiscal en Colombia y no es para menos, cuando esta figura de fiscalización y control tiene un radio de acción tan amplio que impacta no solo a los socios, sino también a los inversionistas, clientes, empleados, proveedores, acreedores, Estado e incluso el esquema de responsabilidad social y gobierno corporativo en el ente económico.

El anterior escenario tan amplio en extensión, es delimitado a través de las funciones que a nivel institucional son asignadas al revisor fiscal, buscando establecer un criterio uniforme de operación; funciones que, dotadas de un criterio asociado a la fe pública procuran el buen ejercicio y el seguimiento de la estructura prevista para las normas de auditoría y que en términos generales contemplan:

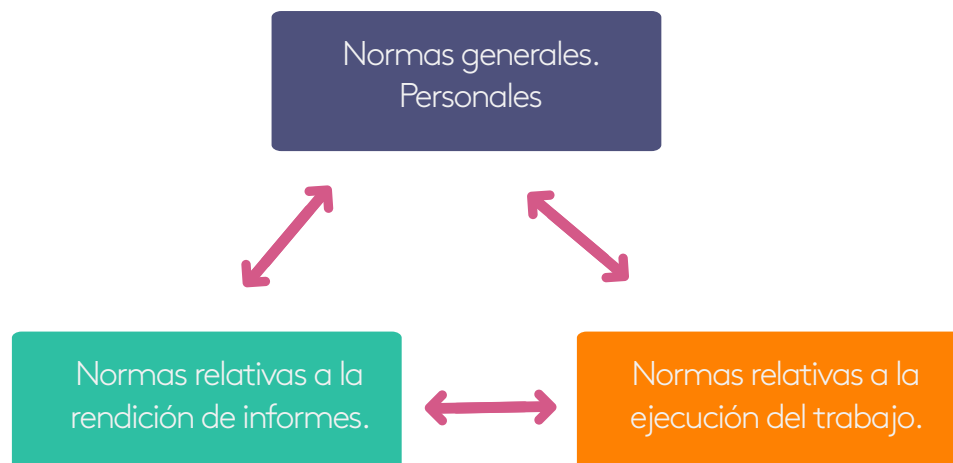


Figura 2. Funciones asignadas al revisor fiscal
Fuente: propia

Y, aunque el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en su pronunciamiento 4 manifiesta:

”

El contador público, no debe esperar en las normas de auditoría la totalidad de las reglas que recojan todas las situaciones posibles en las que pueda encontrarse al realizar una auditoría o una revisoría fiscal.



Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Es un organismo permanente, encargado de la orientación técnica-científica de la profesión y de la investigación de los principios de contabilidad y normas de auditoría de aceptación general en el país. Art. 29 Ley 43 de 1990.

Se hace necesaria y de acuerdo con el artículo 7° de la Ley 43 de 1990 la aplicación de las mismas con el ánimo de estructurar un “buen juicio profesional en la ejecución del examen”.

Así mismo, en línea con las normas de auditoría, el Código de Comercio en el artículo 207 enuncia las funciones del revisor fiscal dentro de las cuales se encuentra:

”

2) Dar oportuna cuenta, por escrito, a la asamblea o junta de socios, a la junta directiva o al gerente, según los casos, de las irregularidades que ocurran en el funcionamiento de la sociedad y en el desarrollo de sus negocios.

La función anterior ilustra la importancia de trasladar el resultado de la función del revisor fiscal en un documento que con detalle permite conocer la situación del ente económico en un periodo determinado.

La legislación colombiana y especialmente en el Código de Comercio, con el ánimo de otorgar obligatoriedad al artículo 207 incluye los artículos 211 y 212 que rezan:

”

Artículo 211: El revisor fiscal responderá de los perjuicios que ocasione a la sociedad, a sus asociados o a terceros, por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 212: El revisor fiscal que, a sabiendas, autorice balances con inexactitudes graves, o rinda a la asamblea o a la junta de socios informes con tales inexactitudes, incurrirá en las sanciones previstas en el Código Penal para la falsedad en documentos privados, más la interdicción temporal o definitiva para ejercer el cargo de revisor fiscal.

La Ley 222 de 1995 también incluye dentro de sus pronunciamientos en su artículo 38 normatividad referente al dictamen del revisor fiscal:

”

Estados financieros dictaminados. Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas (...).

Por su parte, la Superintendencia de Sociedades en su Circular Externa 14 de septiembre 24 de 1997; además de incluir la obligatoriedad de la revisoría fiscal en entidades cuyos activos e ingresos superen algunos topes previstos define en su fundamento legal:

”

La revisión fiscal procura asegurarles a los propietarios de las compañías, a los terceros y al Estado mismo, sobre el acatamiento que los administradores dan a las normas legales y estatutarias... su actuar descansa en la confianza y credibilidad que inspira al dar fe pública.

No hay que perder de vista la estructura sugerida por la Norma Internacional de Auditoría 700 que en su apartado introductorio del informe de auditoría incluye:

”

- a. identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
- b. manifestará que los estados financieros han sido auditados;
- c. identificará el título de cada estado incluido en los estados financieros;
- d. remitirá al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa; y
- e. especificará la fecha o periodo que cubre cada uno de los estados financieros incluidos en los estados financieros.

Para mayor entendimiento respecto al contexto abordado en la NIA 700 se sugiere su lectura, específicamente de las páginas 58 a 66.



Lectura recomendada

NIA 700

Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas - ICAC

Finalmente, se hace necesario observar el Decreto 302 de 2015, que en sus artículos 3º, 4º y 5º hacen la siguiente referencia en que el revisor fiscal aplicará, en el artículo 3º:

”

... las NIA, anexas a este Decreto, en cumplimiento de las responsabilidades contenidas en los artículos 207, numeral 7, y 208 del Código de Comercio, en relación con el dictamen de los estados financieros.

Así mismo el artículo 4º hace referencia a que aplicará:

”

... las ISAE, anexas a este Decreto, en desarrollo de las responsabilidades contenidas en el artículo 209 del Código de Comercio, relacionadas con la evaluación del cumplimiento de las disposiciones estatutarias y de la asamblea o junta de socios y con la evaluación del control interno.

Y en el artículo 5°:

”

Para efectos de la aplicación del artículo 4°, no será necesario que el revisor fiscal prepare informes separados, pero sí que exprese una opinión o concepto sobre cada uno de los temas contenidos en ellos (...).

Como se puede evidenciar, múltiples son los pronunciamientos y la normatividad asociada a la construcción de la opinión del revisor fiscal con base en el ejercicio de sus funciones y responsabilidades asociadas a las dimensiones jurisdiccionales a saber:

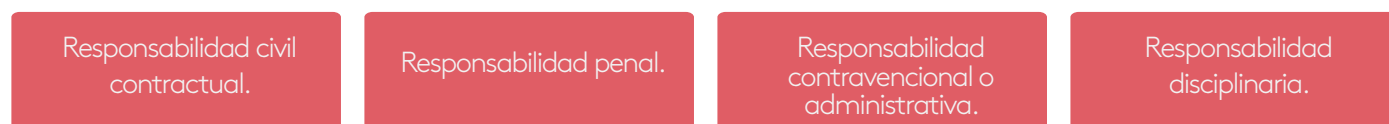


Figura 3. Dimensiones jurisdiccionales del revisor fiscal
Fuente: propia

Responsabilidad Civil Contractual:

Es la obligación de reparar un daño proveniente del incumplimiento culposo de una obligación derivada de un contrato. En este caso, el término contrato está empleado de un modo genérico que comprende no sólo al contrato en sí mismo, sino también todo acto convencional mediante el cual un sujeto de derecho asume una obligación.

Recuperado de: <https://temasdederecho.wordpress.com/2012/06/04/la-responsabilidad-civil/>

Responsabilidad Penal:

La responsabilidad penal es, en Derecho, la sujeción de una persona que vulnera un deber de conducta impuesto por el Derecho penal al deber de afrontar las consecuencias que impone la ley. Dichas consecuencias se imponen a la persona cuando se le encuentra culpable de haber cometido un delito o haber sido cómplice de éste.

Recuperado de: <https://www.gerencie.com/sobre-la-responsabilidad.html>



¡Importante!

Estas responsabilidades se enmarcan desde el respaldo patrimonial respecto a los perjuicios que llegase a ocasionar el revisor fiscal por negligencia o dolo en el cumplimiento de sus funciones, hasta penas privativas de la libertad cuando se comprueben casos de corrupción, testarferro, manejo inadecuado de recursos, ocultamiento de información y otros que atenten directamente contra los usuarios de la información y la ética profesional.

Estructura dictamen revisor fiscal



Figura 4.

Fuente: shutterstock/714642313

Tal como lo indica el pronunciamiento 6 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:

”

El dictamen del contador público es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros del ente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo.

Así las cosas, los elementos necesarios en la construcción del dictamen según la Circular Externa 14 de la Superintendencia de Sociedades son:

- Identificación de los estados financieros básicos.
- Naturaleza y alcance de la auditoría mencionando aspectos como: Información necesaria, seguimiento de normas de auditoría, seguimiento de estatutos, opinión técnico contable, si los estados financieros fueron tomados fielmente de los libros y si presentan de forma razonable la situación y estructura financiera de la organización, entre los más relevantes.

Es importante mencionar en este apartado, que las formas o tipos de dictamen se sustentan en:

”

El contador público por la obligación moral y profesional que tiene de informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes, cuando sea contratado para llevar a cabo un examen de estados financieros está obligado a rendir su dictamen sin importar las circunstancias (CTCP, 1993, p. 2).

Ahora bien, ¿cuál es la conexión existente entre el dictamen y los certificados expedidos de manera previa por el revisor fiscal? Para dar respuesta a este cuestionamiento, se hace necesario evaluar la incidencia de los certificados desde diferentes puntos de vista a saber.

Función del revisor fiscal bajo las características de su institucionalidad

Al citar las responsabilidades reglamentadas por ley para la institución de la revisoría fiscal en Colombia, el papel preventivo en cada una de sus actuaciones resulta inherente al ejercicio de sus funciones. Y es que no se podría concebir la pertinencia de la figura del revisor fiscal en escenarios posteriores a la ocurrencia del hecho económico, motivo por el cual conceptos como anticipación, advertencia y proactividad hacen parte del ejercicio básico que debe llevar a cabo el revisor fiscal en el desarrollo de su labor.



Figura 5.
Fuente: shutterstock/539359810

El citado esquema preventivo funciona de manera bidireccional en el ejercicio de la revisoría fiscal; por una parte beneficiando a la organización en términos preventivos y de mitigación de riesgo respecto a la ocurrencia de hechos poco favorables en la operación económica habitual y por otra parte, amparando el quehacer del revisor fiscal que, teniendo como premisa la “cobertura total” se ve muchas veces abocado a la omisión de procedimientos de auditoría necesarios para evaluar los múltiples factores enunciados por ley o cambios inherentes a la dinámica empresarial como la consolidación de amenazas en el entorno y que deben ser incluidos en la sustentación de la opinión respecto a los estados financieros.



¡Importante!

Adicional al esquema de cobertura total, se hace necesario mencionar otras características propias de la estructura de la revisoría fiscal referentes a permanencia que implica el cubrimiento de las operaciones de la entidad en las fases de planeación, organización, dirección y control bajo un esquema preventivo obrando con total independencia procurando el cumplimiento de las responsabilidades asignadas por Ley sin la influencia de la administración y de los entes de control del ente auditado.

Modelo sistemático de la auditoría aplicada a la revisoría fiscal

Como lo indica López (2004):

”

Podría decirse que todo el trabajo de un revisor fiscal, corresponde a un proceso en el cual, a partir de unos input o información recibida, se genera una transformación (auditoría) de lo cual resulta un producto (informe u opinión) (p. 161).

Con este modelo se estructura el quehacer del revisor fiscal que, como lo analizamos en el apartado anterior representa la fiscalización e inspección de la cobertura total de la operación de un ente económico, característica que aunque pareciera desbordar la institucionalidad de la revisoría fiscal, la incita a buscar fuentes y métodos que validen y soporten su opinión y que obedezcan al criterio de permanencia en el ciclo de la organización, métodos como expedición de certificaciones que validan de manera parcial y estática el actuar de la administración y que aportan de manera significativa en la construcción del dictamen en revisoría fiscal.

El modelo sistémico propuesto en términos de auditoría comprende los siguientes componentes.



Figura 6. Componentes del modelo sistemático de auditoría aplicada a la revisoría fiscal
Fuente: propia

Al analizar las múltiples dimensiones de este modelo sistemático, se reafirma la pertinencia de las certificaciones que permiten extender opiniones parciales de cada uno de los ítems evaluados en los componentes anteriormente citados, aprovechando el análisis de los mismos para extender informes y conceptos requeridos por terceros y que dinamizan el control interno de las organizaciones al involucrar al revisor fiscal en atestaciones vitales y propias de la confianza mercantil.

Certificación como resultado de evidencia suficiente



Figura 7
Fuente: shutterstock/374300269

El pronunciamiento 4 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública en el apartado de “Evidencia suficiente y competente” indica que:

”

La evidencia del contador público es la convicción razonable de que todos aquellos datos contables expresados en los saldos de las cuentas han sido y están debidamente soportados en tiempo y contenido por los hechos económicos y circunstancias que realmente han ocurrido.

Con la anterior premisa, la evidencia soporta el examen del auditor y revisor fiscal y su opinión o pronunciamiento respecto a la estructura financiera y organizacional del ente económico; vale la pena mencionar que la evidencia solo es obtenida después de realizar un proceso juicioso, sistemático y disciplinado de auditoría que permite obtener seguridad razonable de la información analizada.

Ahora bien, el arduo trabajo de auditoría desarrollado para obtener la evidencia sujeta de análisis, resulta ser el soporte de las certificaciones que vistas desde la dimensión praxiológica soporta la trazabilidad del proceso y permite la manifestación de opiniones parciales sujetas a un periodo de tiempo determinado o una acción administrativa que requiere la atestación para que esta genere credibilidad total ante terceros.



¡Importante!

Es importante mencionar que la funcionalidad de las certificaciones está dada en términos de resultado preliminar de evidencia y procesos de auditoría e identificación temprana de propuestas que, como lo indica el pronunciamiento 7 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública:



El revisor fiscal, para la gran mayoría de sus revisiones, va a encontrar sugerencias o recomendaciones que hacer para mejorar los procedimientos de contabilidad y las medidas de control interno, aun cuando estas no cambien su opinión sobre lo adecuado del control interno.

Ahora bien, el anterior concepto es abordado bajo la Norma Internacional de Auditoría 701 que en su apartado definición señala:



Cuestiones clave de la auditoría: aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

Así las cosas, no todas las situaciones evidenciadas por el revisor fiscal deben ser incluidas en su dictamen; sin embargo, todas las situaciones evidenciadas por el revisor fiscal tal como lo indica la NIA 701 sí deben ser informadas y escaladas según sea el caso y el grado de complejidad del hallazgo. De la misma manera, el Consejo Técnico en su Pronunciamiento No. 6 manifiesta:

”

El contador público por la obligación moral y profesional que tiene de informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes, cuando sea contratado para llevar a cabo un examen de estados financieros está obligado a rendir su dictamen sin importar las circunstancias (...).

Certificaciones del revisor fiscal bajo NIIF

Corresponde a un hecho cierto, la convergencia de Colombia hacia Normas Internacionales de Información Financiera; así mismo la alineación de la profesión del Contador Público a la normatividad internacional y por ende múltiples variables que deben ser observadas en el ejercicio de la revisoría fiscal.

Bajo la anterior perspectiva, diversos son los retos a los cuales se enfrenta el Contador Público colombiano, entre ellos podemos citar:



Figura 8.
Fuente: shutterstock/258123998

Adicional a los enunciados anteriormente, las Normas Internacionales de Información Financiera presentan una importante alianza con el International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA) e International Federation of Accountants (IFAC) quienes en su Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad en su sección 320 respecto a la preparación y presentación de informes señalan:

”

Los profesionales de la contabilidad en la empresa participan a menudo en la preparación y presentación de información que se puede publicar o ser utilizada por otros, tanto dentro como fuera de las entidades para las que trabajan (...) El profesional de la contabilidad en la empresa preparará o presentará dicha información fiel y honestamente.

En esta misma sección, IFAC indica las características de la información emitida por el profesional de la contaduría pública.

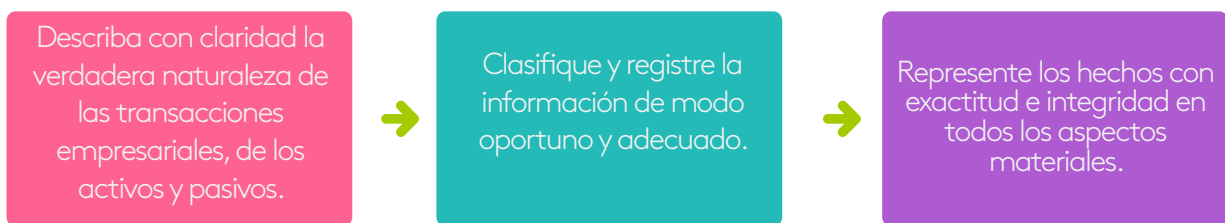


Figura 9. Características de la información emitida por el profesional de contaduría pública
Fuente: propia.



Instrucción

Con el ánimo de contextualizar la función del revisor fiscal, sugerimos desarrolle la actividad de aprendizaje “Revisores fiscales al banquillo, ¿ciegos o con exceso de funciones?”. Se encuentra disponible en la página principal del eje 4.

Estructura de la certificación



Figura 19.

Fuente: shutterstock/516597583

Como se ha mencionado antes, la función certificante del revisor fiscal permite trasladar a terceros una percepción con énfasis en la transparencia y credibilidad de hechos económicos y/o actuaciones de la administración, y es en este punto donde la certificación alineada con la sistematización de la auditoría integral debe acoger unas etapas.



Instrucción

Para ver cada etapa consultemos el siguiente organizador gráfico. Se encuentra disponible en la página principal del eje 4.

Ahora bien, para ubicar los elementos básicos de una certificación podemos observaremos los siguientes ejemplos.

Modelo de certificación para acreditar el pago de aportes a la seguridad social y aportes parafiscales



Ejemplo

Identificación
destinatario

CERTIFICACIÓN PARA ACREDITAR EL PAGO DE APORTES A LA SEGURIDAD SOCIAL Y APORTES PARAFISCALES

Identificación
tipo de
certificación

Señores:

A quien interese

Ciudad

Identificación
normatividad
asociada

Detalle hecho
económico o
actuación de la
administración

Con el fin de acreditar el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 50 de la Ley 789 del 27 de diciembre de 2002, bajo la gravedad de juramento, CERTIFICO que _____ NIT _____ (nombre o razón social del proponente agregando el correspondiente NIT) Ha cumplido en forma oportuna y completa con los aportes y demás obligaciones legales que le corresponden respecto del Sistema de Seguridad Social cuando a ello ha habido lugar, en cuanto a salud, pensiones y riesgos laborales y cuando ha sido del caso con los aportes del Servicio Nacional de Aprendizaje, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y Cajas de Compensación Familiar.

ACTÚO EN MI CALIDAD DE:

Identificación
datos del revisor
fiscal

Revisor fiscal _____ Tarjeta profesional N° _____

Representante legal _____

Proponente persona natural _____

Nombre de la persona que suscribe la presente certificación:

Documento de identidad _____

Ciudad _____

Nota: esta certificación debe firmarla el revisor fiscal si la empresa está obligada a tenerlo, de lo contrario la firma el representante legal. Para el caso de personas naturales la firma el mismo proponente.



Ejemplo

Identificación
tipo de
certificación

CERTIFICADO DE DONACIONES

Señores:

A quien interese

La ciudad

Identificación
destinatario

En mi calidad de revisor fiscal y con destino a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hago constar: 1. Que la (indicar el nombre de la entidad) con NIT (indicar el número) es una entidad sin ánimo de lucro, sometida a vigilancia oficial y con personería jurídica reconocida por el Gobierno nacional, inscrita en la Cámara de Comercio el (indicar fecha), bajo el número (indicar número).

2. Que todos los ingresos por donaciones en dinero son depositados en establecimientos financieros debidamente autorizados por la Superintendencia Financiera.

3. Que la beneficiaria invierte el producto de la presente donación exclusivamente dentro de la República de Colombia, para ejecutar programas de desarrollo social que son de interés general y a los cuales tiene acceso la comunidad, tales como (indicar el producto o bien donado).

4. Que, hasta la fecha (indicar el nombre de la entidad) ha cumplido oportunamente con obligaciones tributarias vigentes.

5. Que la (indicar el nombre de la entidad) recibió en calidad de donación el (indicar la fecha) de la (indicar empresa donante con NIT y la suma donada en letras y números) que fueron consignados en (indicar entidad financiera y cuenta corriente).

Para constancia de lo anterior, se firma en (ciudad, día, mes y año)

Identificación
datos del revisor
fiscal

Nombre del revisor fiscal revisor fiscal

Tarjeta profesional:

Fuente: Actualícese (2014)

Detalle hecho
económico o
actuación de la
administración

Certificado de capacidad económica y capacidad organizacional

Previo a la citación del ejemplo de certificado de capacidad económica y capacidad organizacional y tal como se abordaba en el eje 3, este tipo de certificación tiene como principal objetivo atestar respecto a la capacidad financiera de un ente económico que permita ampliar la información contenida en los estados financieros y que otorgue una seguridad razonable de cumplimiento respecto al contrato o hecho económico asociado al requerimiento de dicha certificación; situación que se replica en la capacidad organizacional que le permita cumplir al ente económico los requisitos habilitantes.

El siguiente ejemplo extraído de manera textual del Manual para determinar y verificar los requisitos habilitantes en los procesos de contratación del programa “Colombia Compra Eficiente” iniciativa desarrollada por el gobierno nacional para estandarizar los requisitos de la contratación estatal.



Lectura recomendada

Manual para determinar y verificar los requisitos habilitantes en los procesos de contratación (p. 27-28).

Colombia Compra Eficiente

A²

Formato del certificado de acreditación de la capacidad financiera y capacidad organizacional para cumplir con los requisitos habilitantes

[Llenar con el código que identifica el Proceso de Contratación]

Oferente:

Resumen de cuentas de balance general y estado de resultados que sean necesarias para verificar los requisitos habilitantes de capacidad financiera y organizacional.

Cuenta	Oferente Singular	Oferente Plural		
	Oferente (Valor en pesos colombianos)	Participante N°1 (Valor en pesos colombianos)	Participante N°2 (Valor en pesos colombianos)	Participante N°3 (Valor en pesos colombianos)
Activo Corriente				
Activo Total				
Pasivo Corriente				
Pasivo total				
Utilidad Operacional				
Gastos de intereses				
Fecha de corte de los estados financieros				

* Si el oferente es plural y tiene más de tres participantes debe insertar las columnas adicionales en la tabla anterior.

Figura 20.
Fuente: Colombia Compra Eficiente (2015)

Capacidad Financiera

Porcentaje de participación	Oferente Individual	Oferente Plural			
	100%	(Indicar % participación)	(Indicar % participación)	(Indicar % participación)	100%
Indicador	Índice del Oferente	Índice del Participante N°1	Índice del Participante N°2	Índice del Participante N°3	Índice del Oferente plural
Índice de Liquidez					
Índice de Endeudamiento					
Razón de Cobertura de Intereses					

* Si el oferente es plural y tiene más de tres participantes debe insertar las columnas adicionales en la tabla anterior.

Figura 21.
Fuente: Colombia Compra Eficiente (2015)

Capacidad Organizacional

Porcentaje de participación	Oferente Individual	Oferente Plural			
	100%	(Indicar % participación)	(Indicar % participación)	(Indicar % participación)	100%
Indicador	Índice del Oferente	Índice del Participante N°1	Índice del Participante N°2	Índice del Participante N°3	Índice del Oferente plural
Rentabilidad sobre activos					
Rentabilidad sobre el patrimonio					

* Si el oferente es plural y tiene más de tres participantes debe insertar las columnas adicionales en la tabla anterior.

Adjunto al presente certificado están los estados financieros auditados más recientes, con sus notas. Declaramos bajo la gravedad de juramento, comprometiendo nuestra responsabilidad personal y la responsabilidad institucional de las personas jurídicas que representamos que la información consignada en los estados financieros y en el presente formato es cierta.

Figura 22.
Fuente: Colombia Compra Eficiente (2015)

Actualícese.com. (2014). *Entidades sin ánimo de lucro*. Recuperado de <http://doba.com.co/docs/CP052014entidadessinanimodelucro.pdf>

Colombia compra eficiente. (2015) *Manual para determinar y verificar los requisitos habilitantes en los procesos de contratación*. Recuperado de www.colombiacompra.gov.co/sites/default/files/manuales/20140901_manual_requisitos_habilitantes_4_web.pdf

Congreso de la República. (20 de diciembre de 1995). Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones. [Ley 222 de 1995].

Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP (1997) *La disposición profesional*. Recuperado de http://www.ctcp.gov.co/_files/concept/CTCP_CONCEPT_1107_1998_23.pdf

Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP. (1998). *Código de Ética profesional*. Recuperado de <http://www.centrocontable.com.co/index.php/descargas/category/16-pronunciamientos-consejo-tecnico-de-la-contaduria-publica>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública - CTCP. (s. f.). Normas relativas a la rendición de informes sobre los estados financieros. Recuperado de <http://www.centrocontable.com.co/index.php/descargas/category/16-pronunciamientos-consejo-tecnico-de-la-contaduria-publica>

Consejo Técnico de la Contaduría Pública- CTCP. (1998). *Normas relativas a la rendición de informes sobre estados financieros*. Recuperado de <http://www.centrocontable.com.co/index.php/descargas/category/16-pronunciamientos-consejo-tecnico-de-la-contaduria-publica>

Internacional Auditing and Assurance Standards Board - IASSB. (2006). *Norma Internacional de Auditoría 701*. Comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Temp/20171024000143.pdf>.

Internacional Auditing and Assurance Standards Board – IASSB. (2006). *Norma Internacional de Auditoría 700. El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general*. Recuperado de <https://www.google.com.co/search?q=nia+700+pdf&oq=nia+700+pdf&aqs=chrome..69i57j0l5.4191j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8#>

Esta obra se terminó de editar en el mes de Septiembre 2018
Tipografía BrownStd Light, 12 puntos
Bogotá D.C.,-Colombia.



AREANDINA

Fundación Universitaria del Área Andina

MIEMBRO DE LA RED

ILUMNO